



**VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ**

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

**FAKULTA PODNIKATELSKÁ**

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

**ÚSTAV FINANCÍ**

INSTITUTE OF FINANCES

**AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY VYBRANÉ FIRMY**

AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS OF THE SELECTED COMPANY

**DIPLOMOVÁ PRÁCE**

MASTER'S THESIS

**AUTOR PRÁCE**

AUTHOR

**Bc. Andrea Bulíčková**

**VEDOUCÍ PRÁCE**

SUPERVISOR

**Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.**

**BRNO 2017**

# Zadání diplomové práce

Ústav: Ústav financí  
Studentka: **Bc. Andrea Bulíčková**  
Studijní program: Ekonomika a management  
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku  
Vedoucí práce: **Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.**  
Akademický rok: 2016/17

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

## Audit účetní závěrky vybrané firmy

### Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postup zpracování

Teoretická východiska práce – srovnání relevantních domácích zdrojů o auditu doplněné o vybranou zahraniční oblast

Analýza problému a současné situace ve zvolené účetní jednotce podléhající auditu, která bude zaměřena na oblast přípravy auditu uvnitř účetní jednotky

Vlastní návrhy doporučení v oblasti vnitřní organizace účetních prací, zhodnocení přínosu vybraných doporučení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

### Cíle, kterých má být dosaženo:

Popište legislativní úpravu a postup auditu účetní závěrky v České republice a doplňte ji o vybrané informace o auditu a účetní legislativě v Rakousku.

Aplikujte část postupů ve zvolené účetní jednotce, zaměřte se zejména na situaci přípravy auditu.

### Základní literární prameny:

GEDLICKA, W. Rechnungslegung und Prüfung. Wien: Linde, 2015. ISBN 978-3-7073-3295-7.

IFAC. Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních podniků: 2. část. 2. vyd. New York: Mezinárodní federace účetních (IFAC), 2010. ISBN 978-80-866-9-12-9.

MÜLLEROVÁ, L. a V. KRÁLÍČEK. Auditing. Praha: Oeconomica, 2014. ISBN 978-80-245-2018-6.

PORTER, B., D. J. HATHERLY, a J. SIMON. Principles of external auditing. 3. vyd. Chichester: John Wiley, 2008. ISBN 978-0-470-01825-5.

RANDÁKOVÁ, M., J. BOKŠOVÁ a J. STROUHAL. Finanční účetnictví v České republice. Praha: Oeconomica, 2015. ISBN 978-80-245-2076-6.

SCHRÁNIL, P. a J. TVRDOŇ. Externí a interní auditing. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2016/17

V Brně dne 28.2.2017

L. S.

---

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.  
ředitel

---

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.  
děkan

## **Abstrakt**

Diplomová práce se zabývá auditem účetní závěrky vybraného podniku. V teoretické části jsou uvedeny obecné poznatky o auditu, právní úprava auditu, postup při ověřování účetní závěrky a problematika auditu z pohledu účetní jednotky. Následuje samostatná část s poznatky o rakouských auditorech. Praktická část aplikuje vybrané auditorské postupy ve zvoleném podniku, podrobně analyzuje přípravu auditované firmy na audit. Návrhová část obsahuje doporučení pro organizaci účetních prací v rámci této přípravy.

## **Abstract**

The thesis deals with the audit of the financial statements of the selected company. In the theoretical part, there is the general knowledge about the auditing, the audit legislation, the procedure of financial statements audit and the auditing issues from the audited company's perspective. The next separate part concerns Austrian auditors. The practical part applies the selected audit procedures in the audited company and analyzes the preparation of the audited company for the audit. The proposal part contains the recommendations for the organization of accounting work within this preparation.

## **Klíčová slova**

auditor, audit, účetní závěrka, příprava na audit, Rakousko, účetnictví, rozvaha, oběžná aktiva, zásoby, krátkodobé pohledávky, bankovní účet, zpráva auditora

## **Key words**

auditor, audit, financial statements, audit preparation, Austria, accounting, balance sheet, current assets, inventory, short-term receivables, bank account, auditor's report

## **Bibliografická citace**

BULÍČKOVÁ, A. *Audit účetní závěrky vybrané firmy*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2017. 113 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

## **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně, dne 24. května 2017

.....

podpis studenta

## **Poděkování**

Na tomto místě bych chtěla poděkovat vedoucí mé práce paní Ing. Zuzaně Křížové, Ph.D. za její čas, ochotu, odborné rady a kritické připomínky k vypracování této diplomové práce.

# OBSAH

ÚVOD.....	11
VYMEZENÍ PROBLÉMU A CÍLE PRÁCE .....	12
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE .....	13
1.1 Definice základních pojmů .....	13
1.2 Předmět auditu a jeho cíle .....	16
1.2.1 Subjekty s povinnostmi auditu .....	16
1.3 Druhy auditu.....	18
1.4 Vztah mezi účetnictvím a auditem.....	20
1.5 Legislativní úprava auditu v České republice .....	23
1.5.1 Komora auditorů České republiky (KAČR).....	24
1.5.2 Výbor pro audit.....	25
1.5.3 Rada pro veřejný dohled nad auditem .....	25
1.5.4 Výkon auditorské profese.....	27
1.6 Regulace auditu v rámci EU .....	29
1.6.1 Mezinárodní účetní standardy .....	29
1.6.2 Mezinárodní auditorské standardy .....	30
2 POSTUP PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY .....	31
2.1 Evaluace auditorského rizika .....	32
2.1.1 Typy rizik .....	33
2.1.2 Vyhodnocení rizik v průběhu auditu .....	34
2.2 Stanovení podmínek a přijetí zakázky .....	35
2.3 Předběžné plánovací postupy .....	36
2.3.1 Porozumění podnikatelské činnosti klienta .....	37
2.3.2 Porozumění kontrolnímu prostředí.....	37
2.3.3 Porozumění účetnímu systému.....	38
2.3.4 Předběžné analytické procedury.....	39
2.3.5 Stanovení hladiny významnosti.....	39
2.4 Vytvoření plánu auditu.....	40
2.5 Výkon auditu.....	41
2.5.1 Provedení testů spolehlivosti.....	41
2.5.2 Provedení analytických testů věcné správnosti .....	42



2.5.3	Provedení testů detailních údajů.....	43
2.5.4	Evaluace výsledků testů věcné správnosti.....	44
2.5.5	Prověření účetní závěrky .....	45
2.5.6	Prověření výroční zprávy .....	46
2.5.7	Prověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami.....	46
2.6	Závěr auditu .....	47
2.6.1	Zohlednění následných událostí .....	47
2.6.2	Prohlášení vedení účetní jednotky.....	48
2.6.3	Sumarizace závěrů auditu.....	49
2.6.4	Zpráva auditora.....	50
2.6.5	Výrok auditora.....	52
3	AUDIT Z POHLEDU ÚČETNÍ JEDNOTKY .....	54
3.1	Určení auditora.....	54
3.2	Uzavření smlouvy o povinném auditu .....	54
3.3	Postup po uzavření zakázky .....	55
3.4	Příprava účetní jednotky na audit.....	56
4	POZNATKY O AUDITU V RAKOUSKU.....	61
4.1	Institut rakouských auditorů.....	61
4.1.1	Orgány Institutu .....	62
4.2	Profese auditora.....	63
4.2.1	Rozsah oprávnění .....	63
4.2.2	Požadavky na vzdělání .....	64
4.3	Všeobecné podmínky smlouvy pro provedení auditu .....	65
4.3.1	Povinnosti zákazníka .....	66
4.3.2	Podání zprávy .....	66
4.3.3	Ochrana duševního vlastnictví auditora .....	67
4.3.4	Odstranění nedostatků .....	67
4.3.5	Odpovědnost.....	67
4.3.6	Diskrétnost a ochrana osobních dat .....	67
4.3.7	Výpověď smlouvy .....	68
4.3.8	Neschopnost zákazníka spolupracovat .....	68
4.3.9	Nárok na honorář .....	68
5	AUDIT Z POHLEDU SPOLEČNOSTI XY s.r.o.....	70
5.1	Představení auditované účetní jednotky .....	70

5.2	Předběžné činnosti auditu společnosti XY .....	72
5.2.1	Zhodnocení rizika zakázky .....	73
5.2.2	Porozumění oblasti podnikání společnosti XY .....	75
5.2.3	Porozumění účetnímu systému společnosti .....	76
5.2.4	Porozumění vnitřnímu kontrolnímu systému .....	77
5.3	Audit oběžného majetku .....	78
5.3.1	Zásoby .....	78
5.3.2	Krátkodobé pohledávky .....	81
5.3.3	Bankovní účty .....	82
5.4	Posouzení vypovídací schopnosti účetní závěrky .....	84
5.5	Závěry z auditu provedeného ve společnosti XY .....	86
5.6	Příprava společnosti XY na průběh auditu .....	87
5.6.1	Určení auditora .....	87
5.6.2	Analýza přípravy společnosti XY na audit .....	88
6	VLASTNÍ NÁVRHY DOPORUČENÍ .....	99
6.1	Manuál přípravy účetních podkladů pro audit .....	101
6.2	Zhodnocení přínosu navrženého manuálu .....	106
	ZÁVĚR .....	107
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....	109
	SEZNAM TABULEK, GRAFŮ A OBRÁZKŮ .....	112
	SEZNAM PŘÍLOH .....	113

# ÚVOD

Audit je prostředek sloužící k ověřování účetní závěrky. Pro některé účetní jednotky je toto ověření povinností. Kritéria pro povinný audit účetní závěrky jsou stanovena zákonem o účetnictví. Podstatou auditu je tedy přezkoumání správnosti účetní závěrky za účelem naplnění základního požadavku kladeného na účetnictví, kterým je podání věrného a poctivého obrazu jeho předmětu.

V České republice byla profese auditorů zahájena od devadesátých let 20. století. V roce 1993 došlo k založení Komory auditorů České republiky. Tato profese se kromě původního ověřování správnosti položek vykazovaných v účetnictví v dnešní době soustředí na evaluaci rizik spojených s důležitými chybami, jež se mohou objevit v účetních závěrkách (1).

Diplomovou práci lze rozdělit do šesti hlavních částí, respektive kapitol. Ve své první části se práce zabývá teoretickými východisky auditu. Definuje zejména jeho předmět, cíle, druhy, ale také legislativní předpisy uplatňované jak v České republice, tak v rámci Evropské unie.

Druhá dílčí část podrobně charakterizuje postup auditora při ověřování účetní závěrky, řeší problematiku rizik spojených se zakázkou, rozebírá jednotlivé fáze auditu a rovněž uvádí informace týkající se zpráv a výroků auditora.

Na druhou část zvolna navazuje třetí stěžejní kapitola orientující se na přípravu auditovaných subjektů na proces auditu účetní závěrky. Čtvrtá kapitola představuje další samostatnou část a zaměřuje se na vybrané poznatky o auditorské legislativě v Rakousku.

Pátá kapitola představuje praktickou aplikaci teoretických poznatků na konkrétní účetní jednotce. Nejprve uvádí základní informace o auditované společnosti. Následně dochází k vlastnímu provedení auditu v této společnosti, přičemž důraz je kladen na přípravné činnosti účetní jednotky před zahájením auditu. Shrnutím této části je dílčí závěr a zpráva auditora obsahující výrok k účetní závěrce společnosti.

Vlastní doporučení pro oblast vnitřní organizace účetních prací v rámci auditové přípravy jsou předmětem poslední návrhové části práce.

## VYMEZENÍ PROBLÉMU A CÍLE PRÁCE

Hlavním cílem diplomové práce je provedení auditu účetní závěrky reálného podniku, přičemž důraz je kladen na přípravu a pohled auditované společnosti na činnost auditora. Audit je realizován ve firmě, jejímž klíčovým předmětem činnosti je výkup a zpracování kovového odpadu. V této práci se audit dotkne pouze vybraných oblastí účetní závěrky, půjde především o kategorii oběžných aktiv, kde nejvýznamnější položku představují peníze na bankovních účtech a dále krátkodobé pohledávky. Významné jsou pro daný podnik i zásoby, zde se jedná zejména o nedokončenou výrobu a polotovary. Předmětem ověření je účetní závěrka společnosti za rok 2015.

K naplnění hlavního cíle je třeba splnit cíle dílčí. Těmi jsou zejména stanovení teoretických východisek auditu a následná aplikace auditorského postupu na konkrétním podniku.

Dalším cílem práce je rozšířit informace o auditu účetní závěrky v České republice o údaje o auditu v zahraničí, konkrétně v Rakousku. Důležitým cílem je také popis problematiky auditu tak, jak ji vnímá auditovaná společnost a navržení doporučení v oblasti organizace účetních prací související s přípravou auditované účetní jednotky na průběh auditu.

Pro dosažení výše uvedených cílů je třeba určit metodiku, která je při tvorbě práce využita. K vypracování první teoretické části práce slouží studium odborné literatury, bibliografické a elektronické zdroje jsou použity ve druhé části diplomové práce. V obou částech je rovněž využito relevantních právních předpisů, zejména Zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), Zákona č. 563/1991, o účetnictví a směrnic Komory auditorů České republiky. V části, v níž dochází k praktické aplikaci poznatků, půjde především o výroční zprávu auditované společnosti, případně další dostupné elektronické a listinné dokumenty společnosti. Protože se tato kapitola zvláště orientuje na přípravu na audit z hlediska auditované společnosti, bude prostředkem ke zjišťování i dotazování pracovníků účetního úseku.

Přípravné činnosti účetní jednotky na audit se stanou východiskem pro poslední návrhovou část práce.

# 1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

V této části se diplomová práce zaměřuje na základní informace o auditu. Jsou zde specifikovány obecné pojmy, cíle auditu, jeho předmět, členění, vztah auditu a účetnictví či legislativní úprava. Obsahem teoretické části je i kapitola charakterizující audit z pohledu účetní jednotky, jež podrobně rozebírá přípravu účetní jednotky na proces auditu.

## 1.1 Definice základních pojmů

Tato podkapitola vymezuje základní pojmy z oblasti auditu. Říká, kdo je auditorem, co je auditovaná společnost nebo co je obsahem zprávy auditora.

### **Audit**

*„Audit je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů, týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným zájemcům“* (2).

Další definice říká, že *„audit účetní závěrky představuje její zkoumání (ověření) nezávislým odborníkem - auditorem. Výsledkem tohoto zkoumání je vyjádření názoru (výrok auditora), zda zkoumaná účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz majetkové a finanční situace účetní jednotky k datu, k němuž je účetní závěrka sestavená“* (1).

Audit není kontrola! Liší se zejména funkcí, kdy audit neověřuje pouze odchylky od norem, ale zkoumá tato pravidla a normy jako takové včetně možných tolerancí, jež tyto normy umožňují. Audit rovněž navrhuje úpravy těchto pravidel či norem. Další aspekt, jímž se audit odlišuje od kontroly, představuje forma postihu při odhalených nedostacích. Peněžní pokuty či návrhy na zrušení kontrolovaného subjektu se dotýkají kontrol, v případě auditu je postih od auditora nepřímý (3).

Podstatou a významem auditu je zabezpečení věrohodnosti účetních informací v povinně zveřejňovaných účetních závěrkách, které by měly sloužit jako spolehlivý informační

zdroj pro uživatele těchto informací, například dodavatele, odběratele, potenciální investory (1).

### **Povinný audit**

Povinný audit představuje ověření řádných, mimořádných či konsolidovaných účetních závěrek, případně mezitímní účetní závěrky, vyžaduje-li tato ověření jiný právní předpis (3).

### **Auditor**

Auditor je osoba zapsaná v seznamu auditorů Komory auditorů České republiky (3). Auditorem může být statutární auditor či auditorská společnost (4). Auditor musí být při poskytování svých služeb nezávislý, což znamená, že se řídí pouze právními předpisy, auditorskými směrnici a předpisy vydanými Komorou auditorů (3).

### **Statutární auditor**

Statutární auditor je fyzická osoba, které Komora auditorů České republiky vydala rozhodnutí o oprávnění vykonávat auditorskou činnost (4).

### **Auditorská společnost**

Auditorská společnost je právnická osoba, které Komora auditorů České republiky vydala auditorské oprávnění (4).

### **Auditorská činnost**

Auditorská činnost spočívá ve výkonu povinného auditu a přezkoumání hospodaření dle jiného právního předpisu auditorem, dále se auditorskou činností rozumí ověřování účetních záznamů a dalších ekonomických údajů (4).

Oprávnění vykonávat auditorskou činnost mají pouze auditoři, přičemž v případě statutárního auditora jde o výkon této činnosti vlastním jménem a na vlastní účet, respektive pro jiného auditora. Statutární auditor může tuto činnost také vykonávat jakožto společník auditorské společnosti, přičemž musí platit, že statutární auditor provádějící auditorskou činnost vlastním jménem a na vlastní účet nesmí tuto činnost provádět pro jiného auditora ani jako společník auditorské společnosti. V případě auditorské společnosti jde o výkon auditorské činnosti pouze vlastním jménem a na vlastní účet (4).

### **Auditorské oprávnění**

Toto oprávnění vydává Komora auditorů České republiky fyzickým osobám na jejich žádost. Vydání tohoto oprávnění je podmíněno řadou podmínek stanovených zákonem o auditorech. Jedná se například o bezúhonnost, svéprávnost, vysokoškolské vzdělání, odbornou praxi po dobu alespoň 3 let, složení auditorské zkoušky či slibu (4).

### **Auditovaná účetní jednotka**

Jde o takovou účetní jednotku, již zákon ukládá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem (kritéria pro povinný audit viz. podkapitola 1.2 Předmět auditu a jeho cíle).

### **Komora auditorů České republiky (KAČR)**

Komora auditorů České republiky byla založena v roce 1993 a funguje jako samosprávná profesní organizace s povinným členstvím. Jejím úkolem je zabezpečit vysokou kvalitativní úroveň auditorské profese v České republice s cílem srovnatelnosti s kvalitou auditorských profesí vykonávaných ve vyspělých státech (1).

### **Zpráva auditora**

Zpráva auditora je výsledkem celého procesu auditu. Je určena vlastníkům, nicméně mohou ji využít i další subjekty (obchodní partneři, investoři, leasingové společnosti apod.). Zpráva auditora obsahuje název, označení příjemce, úvodní odstavec vymezující auditovanou společnost, vymezení odpovědnosti vedení společnosti za účetní závěrku, vymezení odpovědnosti auditora, výrok auditora, jinou odpovědnost auditora, jeho adresu, podpis a datum (1). O zprávě auditora bude blíže pojednáno v následujících kapitolách.

### **Výrok auditora**

Zpráva auditora obsahuje výrok, který vyjadřuje názor auditora na účetní závěrku. Tento výrok představuje nejdůležitější část zprávy, je výsledkem auditu (1). Výrok je názorem auditora, zda účetní závěrka podává poctivý a věrný obraz o předmětu účetnictví odpovídající danému rámci výkaznictví a zákonným požadavkům. Součástí výroku je tedy i sdělení o rámci účetního výkaznictví využitého při sestavování účetní závěrky (5).

Auditor ověřuje, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz o majetku, zdrojích jeho krytí, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření. Výstupem této činnosti je zpráva

auditora obsahující mimo jiné názor (výrok) auditora na účetní závěrku. Podstatné ovšem je, že auditor ručí za výrok, neodpovídá však za správnost účetní závěrky, ta zůstává v kompetenci řídicího orgánu auditované účetní jednotky (1).

## **1.2 Předmět auditu a jeho cíle**

Předmětem auditu jsou účetní závěrky subjektů majících zákonnou povinnost mít účetní závěrku (řádnou, mimořádnou, mezitímní či konsolidovanou) ověřenou auditorem. Tato povinnost je dána zákonem o účetnictví, který blíže specifikuje kritéria pro povinný audit.

Audit může být rovněž nepovinný, tedy dobrovolný. Dobrovolný audit si mohou účetní jednotky nechat provést na základě svého vlastního rozhodnutí (6).

### **1.2.1 Subjekty s povinností auditu**

Mezi subjekty s povinností ověřování účetní závěrky auditorem se řadí účetní jednotky, u nichž to stanoví zvláštní právní předpis (například politické strany, nadace či veřejné výzkumné instituce) a dále:

- velké účetní jednotky kromě účetních jednotek, jež nepředstavují subjekty veřejného zájmu,
- střední účetní jednotky,
- malé účetní jednotky, jsou-li akciovými společnostmi či svěřenskými fondy dle občanského zákoníku a k rozvahovému dni běžného a minulého účetního období splnily minimálně jedno z následujících kritérií:
  1. celková aktiva dosáhla nebo přesáhla 40 mil. Kč,
  2. čistý roční obrat dosáhl či přesáhl 80 mil. Kč,
  3. průměrný počet zaměstnanců během účetního období dosáhl či přesáhl počet 50,
- ostatní malé účetní jednotky, jestliže k rozvahovému dni běžného a minulého účetního období splnily minimálně dvě ze tří výše zmíněných kritérií (7).

Existují i subjekty, jejichž účetní závěrka podléhá auditu vždy. Jsou upravené speciálním zákonem a příkladem mohou být banky, pojišťovny či investiční fondy (1).



### Kategorizace účetních jednotek od 1. 1. 2016

Od 1. ledna 2016 se účetní jednotky nově člení na mikro, malé, střední a velké.

Mikro účetní jednotkou se rozumí taková účetní jednotka, jež k rozvahovému dni nepřesáhla alespoň dvě z těchto hodnot: celková aktiva 9 mil. Kč, čistý roční obrat 18 mil. Kč a průměrný počet zaměstnanců během účetního období 10 (7).

Malou účetní jednotkou se rozumí taková účetní jednotka, jež k rozvahovému dni nepřesáhla alespoň dvě z těchto hodnot: celková aktiva 100 mil. Kč, čistý roční obrat 200 mil. Kč a průměrný počet zaměstnanců během účetního období 50, a to vše za předpokladu, že není mikro účetní jednotkou (7).

Střední účetní jednotkou se rozumí taková účetní jednotka, jež k rozvahovému dni nepřesáhla alespoň dvě z těchto hodnot: celková aktiva 500 mil. Kč, čistý roční obrat 1 mld. Kč a průměrný počet zaměstnanců během účetního období 250, to vše za předpokladu, že není mikro nebo malou účetní jednotkou (7).

Velkou účetní jednotkou se rozumí taková účetní jednotka, jež k rozvahovému dni přesáhla alespoň dvě z těchto hodnot: celková aktiva 500 mil. Kč, čistý roční obrat 1 mld. Kč a průměrný počet zaměstnanců během účetního období 250. Velkou účetní jednotkou se vždy rozumí účetní jednotka představující subjekt veřejného zájmu nebo vybraná účetní jednotka (7).

Subjekty veřejného zájmu se rozumí účetní jednotky se sídlem v České republice, které jsou obchodními společnostmi a jsou emitenty investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, dále ty, které jsou bankou (na základě zákona regulujícího činnost bank) či spořitelním a úvěrním družstvem (na základě zákona regulujícího činnost spořitelních a úvěrních družstev), pojišťovnou nebo zajišťovnou (dle zákona regulujícího činnost pojišťoven a zajišťoven), penzijní společností (dle zákona regulujícího důchodové spoření resp. doplňkové penzijní spoření) nebo zdravotní pojišťovnou. Mezi vybrané účetní jednotky pak patří například organizační složky státu, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí či státní fondy dle rozpočtových pravidel (8).

Hlavním cílem auditu je posílení důvěry všech zainteresovaných uživatelů ve věrohodnost účetní závěrky dané společnosti. K tomu slouží výrok nezávislého auditora, který říká, zda je účetní závěrka ve všech významných aspektech sestavena na základě příslušného rámce účetního výkaznictví. Dalším důležitým posláním a cílem auditu je zabránit podvodným jednáním (3).

### **1.3 Druhy auditu**

Provádění auditu bývá orientováno na různé oblasti. Audit lze členit v závislosti na jeho předmětu, cíli, uživatelích či požadavcích kladených na osoby, jež audit vykonávají (1). Audit orientovaný dle cílů zahrnuje audit účetní závěrky, audit shody a operativní audit. Audit orientovaný na příjemce, respektive uživatele auditu se dále člení na externí audit a interní audit (9).

V zásadě lze rozlišit tyto druhy auditu: audit účetní závěrky (externí), interní audit, forenzní audit, audit jakosti, ekologický audit, personální audit či počítačový audit (1).

#### **Externí audit**

Představuje audit účetní závěrky. Soustředí se na samostatné či konsolidované závěrky. Jeho cílem je zvýšení věrného vyobrazení skutečností zveřejněných v účetních závěrkách. Vykonává ho nezávislý externí auditor, kterým je fyzická osoba (jednotlivec), případně auditorská společnost zastoupená svými zaměstnanci (1). Zpráva externího auditora je součástí výroční zprávy, což znamená, že je veřejně dostupná. Vyjádření auditora ve zprávě může být výrok bez výhrad, výrok s výhradou, záporné hodnocení nebo odmítnutí výroku (3).

#### **Interní audit**

Vnitřní audit přezkoumává ekonomické jevy uvnitř společnosti. Nejčastěji je spojován s akciovými společnostmi působícími ve finančním odvětví, těžebním průmyslu apod., zkrátka v oblastech, kde je zásadou pro efektivnost hospodaření velikost daného podniku. Jeho výkon je zajišťován interním auditorem, který je obvykle v dané účetní jednotce zaměstnán (1). Interní auditor musí být nezávislý na prověřovaných aktivitách. Cílem vnitřního auditu je prověření správnosti a spolehlivosti dokumentů, hodnocení

kontrolních mechanismů uvnitř společnosti, přezkoumání efektivnosti využívání zdrojů, ověření, zda jsou dosahovány uspokojivé výsledky (3). Interní audit v zásadě představuje nezávislou, objektivní a konzultační činnost směřující ke zdokonalování procesů realizovaných uvnitř daného podniku (10). I z tohoto důvodu se rozvíjí zejména pro potřeby managementu, jeho hlavními žadateli jsou statutární orgány společnosti (členové představenstva, dozorčí rady, vrcholového managementu), provozní management, externí auditoři a výbor pro audit. Od auditu účetní závěrky se odlišuje mimo jiné tím, že má být prováděn v účetní jednotce v průběhu celého roku a dotýkat se všech oblastí a činností účetní jednotky. Zpráva interního auditora navíc není veřejně přístupným dokumentem (3).

### **Forenzní audit**

Tento druh auditu se vyznačuje svým předmětem. Je zaměřen proti hospodářské kriminalitě. Společnosti by měly chránit svůj majetek v rámci prevence. Odhadem v důsledku této kriminality firmy přicházejí až o 2-5 % ze svých obrátů. V případě trestné činnosti mohou interní i externí auditoři výrazně pomoci orgánům činným v takovém řízení. Externí auditor může fungovat jako prostředek podpory při vymáhání ztrát, vyhledávání zpronevěřeného majetku či plnit funkci soudního znalce v trestních řízeních (11).

### **Audit jakosti**

Audit jakosti představuje ověření kvality výkonů, které společnost poskytuje. Může se orientovat na finální produkci, kde při splnění norem obdrží takové výrobky certifikát, a tím zvyšují svoji tržní konkurenceschopnost. Audit jakosti se může soustředit na celý systém řízení společnosti, organizaci pracovních činností apod. V takovém případě je výsledným aktem získání certifikace norem ISO. Firmy oceněné těmito certifikáty jsou pak opět více konkurenceschopné (1).

### **Ekologický audit**

Ekologický audit se týká ochrany životního prostředí. Zabývá se neustálou kontrolou procesů, jež mohou negativně ovlivnit kvalitu životního prostředí. Jde o nástroj řízení zahrnující dokumentovanou, nepřetržitou a pravidelnou evaluaci prospěšnosti podniku k ochraně životního prostředí. V současnosti je tento druh auditu soustředěn v odvětví

chemického průmyslu či v oblasti jaderných elektráren. Díky ekologickému auditu roste význam tzv. environmentálního účetnictví, jehož prostřednictvím se evidují a vykazují náklady vynaložené na ochranu životního prostředí (11).

### **Počítačový audit**

Počítačový audit vznikl v důsledku rozvoje informačních technologií. Kontroluje a prověřuje integrované informační systémy uvnitř podniku a zaměřuje se na ochranu jejich dat. Počítačový audit se orientuje jak na ochranu softwaru, tak hardwaru, včetně zálohování dat (1).

### **Personální audit**

Personální audit si klade různé cíle související s aktuálními požadavky podniku. Jeho předmětem je nezávislé ověření a hodnocení stavu včetně návrhů řešení vedoucích ke zvýšení efektivnosti jednotlivců, ale i celé společnosti. Odpovědí na otázky, kolik zaměstnanců je nutné najmout ke zvládnutí stávajícího objemu práce či kdo z nich se nejlépe hodí na konkrétní pracovní pozici, vede personální audit k optimalizaci lidských zdrojů, nákladů či ke zlepšení motivačního systému. „*Personální audit představuje jednorázovou analýzu lidských zdrojů v konkrétní organizaci*“ (1).

## **1.4 Vztah mezi účetnictvím a auditem**

Účetnictví a audit spolu velmi úzce souvisí. Auditor ověřuje účetní závěrku, musí proto být seznámen s účetní praxí. Je však třeba rozlišit účetní procesy vykonávané ve firmě v průběhu účetního období či po jeho skončení, kdy dochází k sestavení účetní závěrky, od jejich ověřovacích procesů. Tyto procesy mají odlišné předměty, metody i odpovědnost osob, které je realizují (5).

V následujícím odstavci je popsán rozdíl mezi výkonem profese účetního a výkonem auditorské profese.

Účetní stanoví, jakým způsobem jednotlivé operace zařadit, ocenit a následně zaúčtovat. Velké podniky, ve kterých je nutné účetní agendu rozdělit mezi více pracovníků, je klíčové vymezení odpovědností a pravomocí za dílčí účetní oblasti. Jejich sjednocení pak představuje výstup daných procesů, které poté vstupují do účetní závěrky sestavené

na základě příslušného koncepčního rámce. Za tento rámec lze považovat národní standardy účetního výkaznictví či mezinárodní účetní standardy. Rozhodující je funkce hlavního účetního, resp. vedoucího finančního oddělení, který odpovídá za vyhotovení účetní závěrky pro potřeby vrcholového managementu (1).

Odpovědnost za účetní závěrku ve vztahu ke třetím stranám přebírá řídicí orgán firmy. V případě malých společností dochází ke spojení funkce vedení a řídicího zástupce, u velkých akciových společností jsou za škodu a závazky podniku odpovědní společně a nerozdílně členové představenstva. *„Představenstvo zabezpečuje obchodní vedení včetně řádného vedení účetnictví společnosti a předkládá valné hromadě ke schválení řádnou, mimořádnou a konsolidovanou, popřípadě mezitímní účetní závěrku a návrh na rozdělení zisku nebo úhradu ztráty v souladu se stanovami společnosti“* (5). Účetní závěrku i návrh týkající se rozdělení zisku či vypořádání ztráty přezkoumává dozorčí rada, která své stanovisko následně sdělí valné hromadě. Po činnosti orgánů účetní jednotky nastupuje podnikový management, jehož úkolem je po skončení účetního období zveřejnit účetní závěrku (1).

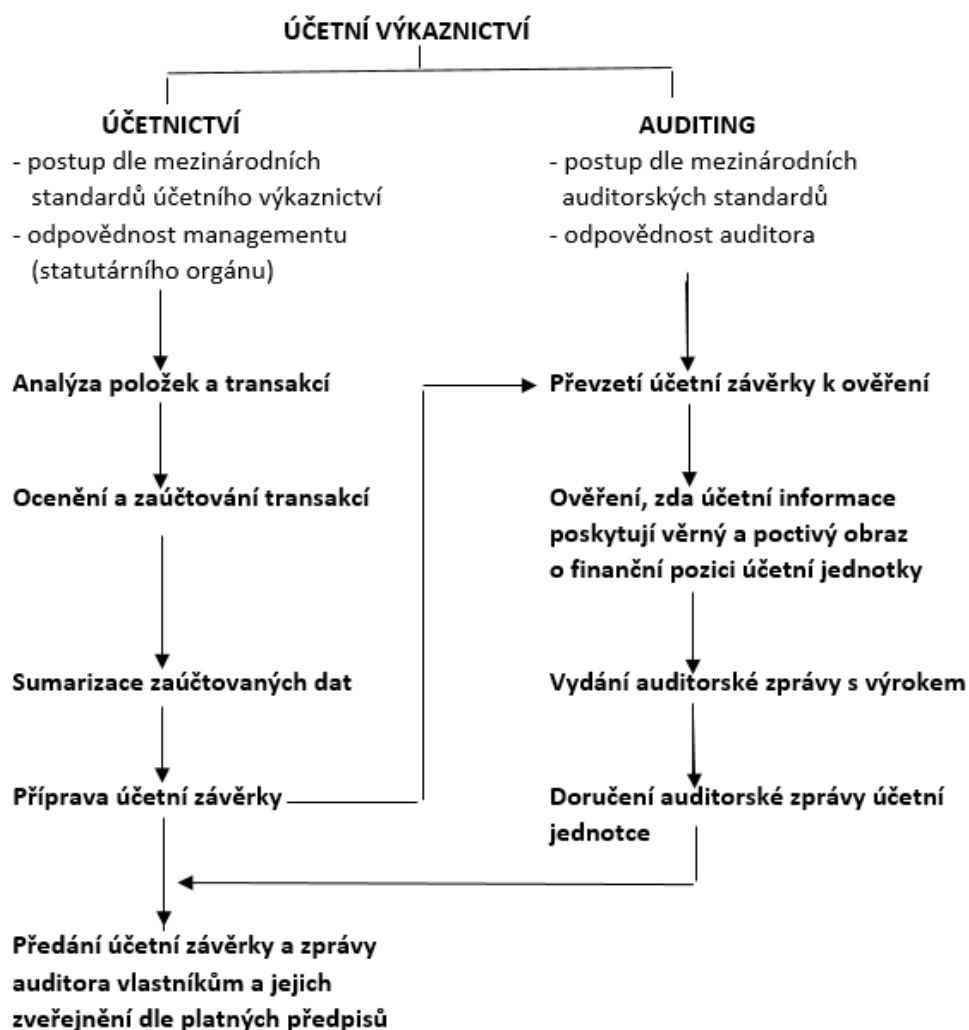
Účetní jednotky zapsané v obchodním rejstříku mají dle zákona o účetnictví povinnost zveřejnit účetní závěrku či výroční zprávu tím, že tyto dokumenty a výkazy uloží v elektronické formě do sbírky listin (5).

Auditované účetní jednotky by měly ověřenou účetní závěrku zveřejnit do 30 dnů po jejím ověření auditorem a schválení nejvyšším orgánem společnosti. Bez ohledu na ověření či schválení jsou povinny ji zveřejnit do konce bezprostředně následujícího účetního období (1).

Při výkonu auditorské profese auditor ověřuje, zda informace obsažené v účetní závěrci poskytují věrný a poctivý obraz o majetku společnosti, zdrojích krytí, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření. Auditor se při výkonu auditorské činnosti řídí mezinárodními auditorskými standardy. Výsledkem jeho práce je zpráva auditora obsahující výrok k účetní závěrci. Tento výrok je vyjádřením auditora, které však nepotvrzuje absolutní správnost účetnictví ani účetní závěrky auditovaného subjektu. Auditor není schopen odhalit veškeré chybné operace, které proběhly v účetní jednotce během účetního období, měl by však dokázat objevit významné nesprávnosti (1).

Prakticky lze říci, že se jedná o přirozené omezení auditu, jehož vlivem vzniká riziko obsahu nesprávných údajů v ověřené účetní závěrce. Tyto nesprávnosti by však neměly nabývat větší významnosti, než by tomu bylo v případě neauditované účetní závěrky. Z hlediska významnosti těchto nesprávností se považují za závažné ty, které by mohly ovlivnit rozhodnutí uživatele takové informace. Z tohoto důvodu operují auditorské standardy s hladinou významnosti, již si auditoři stanoví při výkonu své činnosti a která by měla zohledňovat vyloučení podnikatelských rizik uživatelů těchto informací (1).

Následující schéma zobrazuje souvislost mezi účetnictvím a výkonem auditu.



Obrázek 1: Vztah účetnictví a auditu (5, s. 41)

## 1.5 Legislativní úprava auditu v České republice

Výkon auditorské profese v České republice souvisí s hospodářskou transformací na konci 80. a počátku 90. let 20. století. Dříve před touto transformací prováděli kontrolu účetních závěrek ve státních podnicích revizoři. Ti se zaměřovali zejména na provázanost dat obsažených v účetní závěrce na konečné stavy účtů, náležitosti účetních výkazů či dodržování předpisů v účetnictví a daňové oblasti. V této době se kontrola obzvláště soustředila na časové rozlišování nákladů a výnosů, příliš se naopak nezabývala problematikou oceňování (1).

Na základě zákona č. 173/1998 Sb., o podniku se zahraniční majetkovou účastí se účetní závěrky podniků poprvé staly předmětem ověřování dvěma nezávislými ověřovateli jmenovanými Ministerstvem financí. Auditorská profese byla poprvé stanovena Vyhláškou č. 63/1989 Sb., o ověřovatelích (auditorech). Vznikla Unie auditorů jakožto první auditorská organizace (5).

V roce 1991 vstoupil v platnost zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, který stanovil povinný audit účetní závěrky akciových společností a v případě, že tak stanoví zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví i povinnost ověření účetní závěrky ostatních obchodních společností a družstev. Zákon o účetnictví stanovil podmínky pro povinný audit na základě překročení vybraných kritérií (úhrn aktiv, obrat a počet zaměstnanců). Obchodní zákoník specifikoval povinnosti podnikatele v souvislosti s poskytováním účetní dokumentace a dalších doprovodných služeb auditorovi. Zákoník rovněž určoval povinnost podnikatele hradit náklady spojené s výkonem auditorské činnosti (1).

Přeměna ekonomiky na tržní systém zahrnující privatizaci státních podniků na akciové společnosti a zakládání nových obchodních společností se staly podnětem pro intenzivnější úpravu auditorské profese. V platnost vstoupil zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky, jenž definoval základní pojmy a určil pravidla pro provádění auditu v České republice (5). Ke zrušení tohoto zákona došlo platností nového zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech, který obsahoval zejména úpravy spojené s přípravnými procesy (3).

V roce 2009 vstoupil v platnost zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů. Zákon zakotvuje škálu nových a důležitých ustanovení a pravidel zohledňujících požadavky dané evropskými směnicemi, upravuje činnost statutárních auditorů, auditorských společností či působnost KAČR (3). V souladu s normami Evropské unie specifikuje pojmy související s výkonem auditu, nově zahrnuje systém kontroly kvality výkonu auditorské činnosti. Systém kontroly je regulován mezinárodním auditorským standardem ISQC1. Smyslem je kontrolovat auditory, zda při výkonu své profese respektují Etický kodex a postupují v souladu s mezinárodními auditorskými standardy, které vydává Mezinárodní výbor účetních a auditorů (IFAC). Auditři vykonávající audit v subjektech veřejného zájmu musí být podle zákona kontrolováni alespoň jednou za 3 roky (příkaz evropské směrnice). Kontrolor kvality výkonu auditu eviduje zjištěné problémy, lhůtu a návrh způsobu jejich odstranění ve zprávě. Auditor následně musí ve stanovené lhůtě tyto nedostatky odstranit, jinak je s ním zahájeno kárné řízení (1).

Zákon o auditorech také zakotvuje ustanovení, jež jsou uvedena v zákoně č. 18/2004 Sb., o uznávání odborné kvalifikace státních příslušníků členských států EU. Předkládá podmínky nutné pro vydání auditorského oprávnění fyzické osobě Komorou auditorů České republiky, pokud jde o výkon auditorské činnosti (povinný audit) v jiném členském státě. Rovněž upravuje možnost výkonu auditorské činnosti auditorů ze třetích zemí na území České republiky (5). Zvláště pak reguluje pravidla pro audit veřejných subjektů. Auditor, který takový audit provádí, je povinen zveřejnit výroční zprávu o průhlednosti, a to do tří měsíců od konce účetního období. Tato zpráva obsahuje náležitosti dané zákonem (1).

### **1.5.1 Komora auditorů České republiky (KAČR)**

Komora auditorů České republiky byla založena v roce 1993 a funguje jako samosprávná profesní organizace s povinným členstvím. Jejím úkolem je zabezpečit vysokou kvalitativní úroveň auditorské profese v České republice s cílem srovnatelnosti s kvalitou auditorských profesí vykonávaných ve vyspělých státech (1).

Činnost Komory vykonávají zákonem stanovené orgány a výbory. Mezi orgány Komory patří sněm, který je nejvyšším orgánem a uskuteční se alespoň jednou za dva roky. Zúčastnit se ho mohou všichni statutární auditři uvedení v seznamu KAČR (1). Jeho



hlavním úkolem je volba členů orgánů, schválení vnitřních předpisů a auditorských standardů či účetní závěrky. Výkonný výbor v čele s prezidentem Komory – statutárním orgánem, tvoří 14 členů, kteří se schází jednou měsíčně a jsou výkonným orgánem Komory. Jejich hlavním úkolem je volba prezidenta a dvou viceprezidentů. Dalšími orgány jsou dozorčí komise, která plní kontrolní funkci a kárná komise, jež má na starosti kárná řízení (1).

### **1.5.2 Výbor pro audit**

Výbor pro audit je tříčlenný výbor, kde alespoň jeden z členů musí být nezávislý na auditovaném subjektu a zároveň musí disponovat alespoň tříletou praxí v oboru účetnictví či oblasti výkonu povinného auditu. Povinně tento výbor zřizují subjekty veřejného zájmu. K činnostem výboru pro audit patří například monitorování postupu sestavování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, hodnocení účinnosti interní kontroly účetní jednotky, posuzování procesu povinného auditu účetní závěrky (5).

Auditor průběžně informuje výbor pro audit o významných skutečnostech z oblasti povinného auditu, především o závažných nedostacích v interní kontrole (1).

Odvolání, respektive výměna auditora je možná pouze v případě existence řádných důvodů. Stane-li se tak, musí auditor i auditovaná účetní jednotka oznámit zdůvodnění takového rozhodnutí Radě pro veřejný dohled na auditem (1)

Ze směrnice vyplývá povinnost členských zemí zapracovat do svých národních právních předpisů účinný systém veřejného dohledu nad auditorskými společnostmi a statutárními auditory. Tento systém by měli řídit lidé mimo auditorskou profesi, kteří však disponují znalostmi v oblasti povinného auditu (1).

### **1.5.3 Rada pro veřejný dohled nad auditem**

V důsledku směrnice byla v České republice založena Rada pro veřejný dohled nad auditem. Jde o právnickou osobu se sídlem v Praze, provádí veřejný dohled nad auditorskou činností a také nad činností KAČR v souladu s ochranou veřejného zájmu. Rada pro veřejný dohled nad auditem spolupracuje s Komorou auditorů, Ministerstvem financí, Českou národní bankou, ale i s orgány vykonávajícími veřejný

dohled nad auditem v ostatních členských i třetích zemích. Rada funguje i jako odvolací orgán proti rozhodnutím KAČR. Je-li to nutné pro potřeby veřejného dohledu, musí též spolupracovat v oblasti výměny informací či šetření souvisejících s výkonem povinných auditů s příslušnými orgány ostatních zemí Evropské unie (4).

Mezi orgány Rady pro veřejný dohled nad auditem patří Prezidium, které je výkonným orgánem. Prezidium jmenuje i odvolává ministr financí po domluvě s Českou národní bankou. Prezidium sestává z šesti členů, pět z nich jsou lidé stojící mimo profesi a jedna osoba je statutárním auditorem. Statutárním orgánem Rady je president, jehož Rada volí ze svých členů v průběhu zasedání, které je neveřejné a koná se nejméně jednou za tři měsíce nebo podle potřeb (4).

Prezident Rady jmenuje členy tzv. nápomocných výborů, a to na základě návrhu předsedy konkrétního výboru. Tyto výbory napomáhají Prezidiu, patří k nim Výbor pro dodržování systému kontroly kvality a disciplinární řízení, Výbor pro spolupráci a koordinaci v oblasti auditu, Výbor pro koordinaci vzdělávání a profesní zkoušky a Kontrolní výbor (1).

Výbor pro dodržování systému kontroly kvality a disciplinární řízení provádí dohled na organizaci, řídí a provozuje systém kontroly kvality, funguje jako odvolací orgán proti rozhodnutím směřovaným auditorské společnosti nebo statutárnímu auditorovi od KAČR, posuzuje řádnost odůvodnění auditorských společností, pokud odstoupí od smlouvy v případě povinného auditu. Výbor dále projednává s KAČR návrhy či změny jejích vnitřních předpisů, které se poté předkládají ke schválení sněmu. Tento výbor rovněž spolupracuje s dalšími orgány dohledu v rámci Evropské unie, případně třetích zemí (1).

Výbor pro spolupráci a koordinaci v oblasti auditu dohlíží na přípravu a koordinaci činností týkajících se přípravy legislativních předpisů souvisejících s povinným auditem účetních závěrek. Výbor spolupracuje s Ministerstvem financí a také dalšími orgány dohledu v rámci Evropské unie, případně třetích zemí. Funguje jako odvolací správní orgán při odvolacím řízení proti rozhodnutím KAČR v souvislosti s disciplinárními opatřeními za neplnění informačních či příspěvkových povinností (1). Spolu s KAČR

projednává Výbor pro spolupráci a koordinaci změny vnitřních předpisů (Informačního řádu, Jednacího řádu, Volebního řádu apod. (1).

Výbor pro koordinaci vzdělávání a profesní zkoušky provádí dohled na organizaci, řídí a provozuje zkouškový systém a dále systém, v jehož rámci se statutární auditoři průběžně vzdělávají. Funguje jako odvolací orgán v odvolacím řízení proti rozhodnutím KAČR v souvislosti s uznáváním zkoušek a s disciplinárními opatřeními za neplnění povinností týkajících se průběžného vzdělávání statutárních auditorů. Výbor spolupracuje s dalšími orgány dohledu v rámci Evropské unie, případně třetích zemí. Společně s KAČR projednává změny, respektive návrhy změn týkající se Zkušebního řádu, Směrnice pro řízenou praxi asistentů auditora apod. (1).

Za organizaci a realizaci kontroly správnosti a efektivnosti hospodaření Rady odpovídá Kontrolní výbor, který výsledky kontroly projednává s předsedy výborů, respektive s výkonným tajemníkem. Nalezené nedostatky a k nim přijatá opatření sděluje prezidentu Rady. Spolupracuje s jednotlivými výbory i dalšími orgány pověřenými k provádění kontroly hospodaření Rady (4).

#### **1.5.4 Výkon auditorské profese**

V zákoně č. 93/2009 Sb., o auditorech jsou upraveny podmínky nezbytné pro obdržení kvalifikace auditora a dále tento zákon definuje předpoklady pro výkon auditorské profese v České republice. K těm nepatří pouze nabytí a zachování vysokého stupně odbornosti, ale především zabezpečení podmínky nezávislosti auditora či zabránění střetu zájmů (1). Kritérium vysoké odbornosti souvisí s požadavkem na vysokoškolské vzdělání a dále složení auditorské zkoušky, zároveň musí být tato odbornost neustále udržována, ať samostudiem nebo absolvováním profesních kurzů realizovaných KAČR (5).

#### **Etický kodex**

Auditor při výkonu své profese dodržuje a respektuje etický kodex, který představuje minimální standard profesní auditorské etiky. Kodex určuje podmínky respektování kritéria bezúhonnosti, nezávislosti, nestrannosti, odborné způsobilosti a péče. Kodex je vydáván Komorou auditorů České republiky jakožto její vnitřní předpis a je v souladu s mezinárodními etickými požadavky (4).

Etický kodex je velmi rozsáhlý dokument a je rozdělen do tří stěžejních částí. První část se nazývá Obecná platnost kodexu a uvádí základní etické principy, jimiž se musí auditoři a účetní znalci při výkonu své profese řídit (princip integrity, princip objektivity, princip odborné způsobilosti a péče, princip důvěrného charakteru informací a princip profesionálního jednání). Druhá část s názvem Auditoři je nejobsáhlejší a specifikuje způsob, jakým mají auditoři aplikovat v různých situacích koncepční rámec obsažený v první části kodexu. Třetí část je označena názvem Účetní znalci a jde o část kodexu upravující způsob, jímž jsou účetní znalci oprávněni aplikovat v různých situacích koncepční rámec obsažený v první části kodexu (1).

Auditor je povinen informovat Komoru auditorů o všech změnách, které by mohly ovlivnit jeho postavení ve vztahu k podmínkám výkonu profese auditora. Komora může pozastavit oprávnění k výkonu auditorské činnosti (dočasně nebo trvale). Mezinárodní federace auditorů a účetních (IFAC) určila v rámci Mezinárodního etického kodexu pravidla pro chování auditorů při výkonu jejich profese. Tento Etický kodex byl přijat i Komorou auditorů České republiky a auditoři jej musí dodržovat. Mezi pravidla obsažená v Kodexu patří například požadavek mlčenlivosti auditora, nezávislosti, zachování etických pravidel během výkonu veškeré činnosti, objektivita auditora, dodržování auditorských směrnic, důsledná péče při výkonu činnosti. Kodex zakotvuje i pravidla týkající se vztahů k ostatním auditorům či pravidla pro odměnu za činnost auditora (5).

### **Profesní skepticismus**

Při výkonu povinného auditu musí být statutární auditor schopen kriticky uvažovat, být všímavý a citlivý vůči skutečnostem, jež by mohly indikovat nesprávnost vyvolanou chybou či podvodnými praktikami (4).

## **1.6 Regulace auditu v rámci EU**

Základním nástrojem harmonizace v rámci Evropské unie jsou směrnice. Ty sice nemají charakter právních předpisů, nicméně jednotlivé členské státy jsou povinny tyto směrnice zpracovat do svých národních právních úprav. Jednou z nejvýznamnějších směrnic regulujících oblast auditu je Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, která však byla pro nedostačující harmonizaci povinného auditu nahrazena novou směrnicí. Pravidla obsažená v této nové směrnici měla být do národních právních úprav členských států zapracována do 29. června 2008, ale v České republice tomu bylo téměř o rok později (1).

Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, o konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků představuje další směrnici, z níž také vychází česká národní legislativa (3).

Nejnovější směrnicí upravující oblast povinného auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek je Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2014/56/EU, která je reakcí na finanční a ekonomickou krizi z roku 2008, při níž byly odhaleny nedostatky v oblasti povinných auditů (12).

Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2014/56/EU vstoupila v platnost v červnu roku 2014, spolu s ní v platnost vstoupilo i Nařízení č. 537/2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu. Změny se dotýkají například rozsahu auditorské zprávy, povinné rotace statutárního auditora, požadavků na nezávislost auditora či vlivu výboru pro audit a dozorčí rady při volbě auditora. Změny měly členské státy implementovat do svých národních právních úprav do 17. června 2016 (6).

### **1.6.1 Mezinárodní účetní standardy**

V rámci světové harmonizace finančního účetnictví se rozlišují dvě základní skupiny účetních standardů, a to Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS (International Financial Reporting Standards) a americké standardy US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), které jsou světovými účetními standardy a vydává je FASB

(Financial Accounting Standards Board), což je Rada pro standardy finančního účetnictví (13).

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, z nichž jsou některé platné pod starým označením IAS (International Accounting Standards), vydává IASB (International Accounting Standards Board), což je Rada pro mezinárodní účetní standardy. V rámci evropské regulace hraje roli Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, o uplatňování mezinárodních účetních standardů. Při provádění auditu účetních závěrek je nezbytná znalost mezinárodních účetních standardů, podle kterých jsou tyto závěrky sestavovány (14).

### **1.6.2 Mezinárodní auditorské standardy**

Mezinárodní auditorské standardy vydává IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), což je Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy, která je nezávislým orgánem Mezinárodní federace účetních IFAC (International Federation of Accountants). Česká republika přijala mezinárodní auditorské standardy v roce 2005, pro české auditory jsou závazné a jejich aplikace je upravena v § 18 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech. Národní legislativní úprava má však přednost před mezinárodními auditorskými standardy (1).

Mezinárodní auditorské standardy jsou uváděny pod zkratkou ISA s číselným doplněním v rozmezí 100-999. Každý dílčí standard ISA obsahuje předmět, datum jeho účinnosti a také omezení při jeho uplatňování. Základním standardem je mezinárodní standard ISA 200 pojednávající o obecných cílech nezávislého auditora. Ostatní standardy ISA se orientují na konkrétní oblasti auditu tak, aby byly v souladu s ustanoveními základního standardu (1).

Z mezinárodních auditorských standardů vychází druhá část diplomové práce, která podává ucelený pohled na proces auditu a podrobně analyzuje postup auditorů při ověřování účetních závěrek.

## 2 POSTUP PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Tato část diplomové práce pojednává o jednotlivých krocích procesu ověřování účetní závěrky auditorem. Tento proces začíná ještě před přijetím zakázky, kdy se auditor seznamuje s auditovaným subjektem, jeho činností a případnými riziky. Po vyhodnocení těchto rizik se auditor rozhodne, zda zakázku přijmout či nikoliv.

Následující schéma zobrazuje jednotlivé činnosti auditorského postupu rozčleněné do 3 základních fází:

<b>FÁZE I: Vyhodnocení rizik</b>	
3.	Vyhodnocení rizik – úvodní přehled
<b>Přípravné práce</b>	
4.	Přijetí zakázky a pokračování smluvního vztahu
<b>Plánování auditu</b>	
5.	Celková strategie auditu
6.	Stanovení významnosti (materiality) a její používání
7.	Porady auditorského týmu
<b>Provedení postupů vyhodnocení rizik</b>	
8.	Přirozená rizika – identifikace
9.	Přirozená rizika – vyhodnocení
10.	Významná rizika
11.	Seznámení s vnitřním kontrolním systémem
12.	Posouzení vnitřního kontrolního systému
13.	Informování o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému
14.	Dokončení fáze vyhodnocení rizik
<b>FÁZE II: Reakce na vyhodnocená rizika</b>	
15.	Reakce na vyhodnocená rizika – úvodní přehled
16.	Plán auditu reagující na vyhodnocená rizika
17.	Stanovení rozsahu testů
18.	Dokumentování provedených prací
19.	Písemná prohlášení
<b>FÁZE III: Příprava zprávy auditora</b>	
20.	Příprava zprávy auditora – úvodní přehled
21.	Zhodnocení důkazních informací
22.	Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky
23.	Modifikace zprávy auditora
24.	Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti
25.	Srovnávací informace

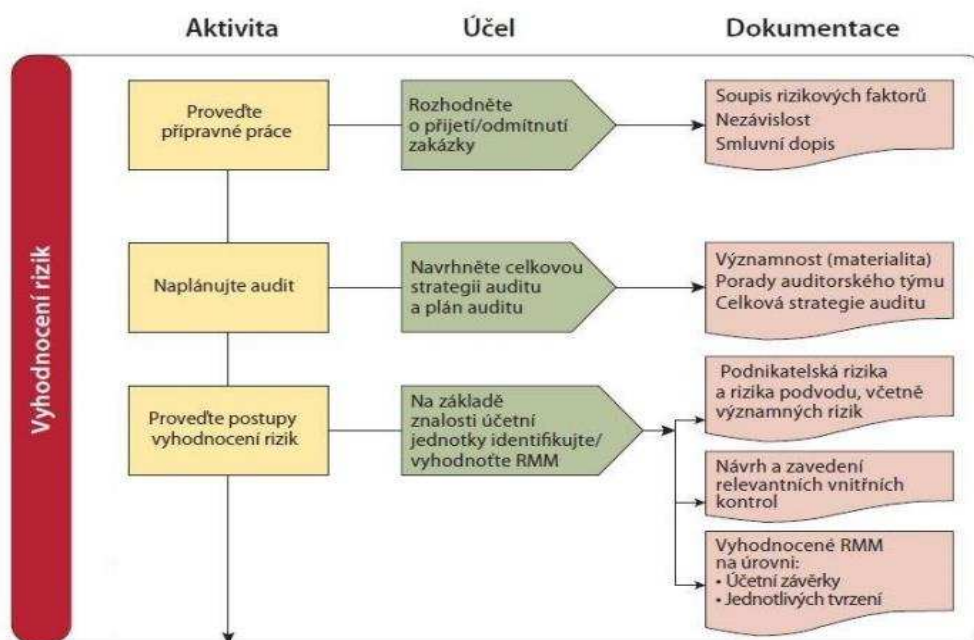
Obrázek 2: Fáze auditorského postupu (15, s. 4)

## 2.1 Evaluace auditorského rizika

Problematicke rizik souvisejících s ověřováním účetní závěrky je věnována v rámci mezinárodních auditorských standardů velká pozornost. Auditor musí před přijetím zakázky posoudit, zda jde o riziko obvyklé či vyšší než obvyklé. Takové posouzení je v procesu auditorské činnosti rozhodující a čím dříve je riziko zakázky zhodnoceno, tím lépe. Jestliže se auditor rozhodne, že zakázku přijme, bude velikost rizika zohledňovat v plánu auditu i auditorských postupech (1).

Zhodnocení rizika zakázky probíhá na základě identifikace rizikových faktorů, kterými jsou:

- povaha podnikatelského prostředí,
- charakter podnikatelské činnosti,
- povaha obchodních transakcí a vztahy účetní jednotky s ostatními subjekty,
- organizační struktura,
- důvěryhodnost vedení a jeho struktura,
- způsob vnímání odpovědnosti vedení za správnost účetní závěrky,
- kvalita systému vnitřní kontroly,
- finanční situace společnosti (5).



Obrázek 3: FÁZE I - Evaluace rizik (15, s. 28)



I v případě obvyklého rizika a přijetí zakázky auditorem je třeba během auditu průběžně přehodnocovat riziko podle aktuálních informací souvisejících se zakázkou. I v případě, že je riziko vyšší než obvyklé, může se auditor rozhodnout, že zakázku přijme. V takovém případě se však toto riziko nutně promítne v plánu auditu. Výsledkem takové skutečnosti pak bude zvýšení profesní skepse auditora, nebude se příliš spoléhat na interní kontroly zákazníka, případně odmítne nereálné lhůty, jež by mu neumožňovaly důsledné a řádné provedení auditorských postupů. Auditor dále sestaví kvalitnější auditorský tým, než by tomu bylo v případě standardních podmínek a zabezpečí častější komunikaci s vedením auditovaného subjektu. Kromě zhodnocení rizika zakázky se posuzuje také riziko význačných nesprávností plynoucích z podvodu (1).

### **2.1.1 Typy rizik**

Riziko, že auditorův výrok k účetní závěrce nebude správný, se nazývá auditorské riziko. Takto definované riziko má dvě podoby: „ $\alpha$  riziko“ a „ $\beta$  riziko“. „Alfa“ riziko představuje riziko, že auditor vyjádří výrok s výhradou ke skutečnostem v účetní závěrce, které však nejsou významně zkresleny. Naproti tomu v případě „beta“ rizika hrozí, že auditor vyjádří výrok bez výhrad k účetní závěrce, kdy skutečnosti v ní vyobrazené jsou významným způsobem zkresleny (16).

Auditorské riziko má tři základní složky:

- přirozené riziko,
- kontrolní riziko,
- zjišťovací riziko (15).

Přirozené riziko materiální nesprávnosti se může objevit na úrovni účetní závěrky jako celku, skupin transakcí, zůstatků na účtech či zveřejněných informací. Do této kategorie rizika se řadí skutečnosti a podmínky (vnitřní či vnější), jež mohou být důvodem chyby obsažené v účetní závěrce v důsledku chyby či podvodného jednání. Přirozené riziko může vzniknout na základě charakteru provozní činnosti účetní jednotky, cílů účetní jednotky, regulačního prostředí, velikosti účetní jednotky, respektive složité organizační struktury, či odvětví, ve kterém působí. Přirozené riziko je typově podnikatelské riziko nebo riziko podvodu (15).

Kontrolní riziko vzniká z titulu nedostatečné interní kontroly, respektive systému kontroly, jenž není schopen včas zabránit nesprávnostem, které by se mohly objevit u tvrzení souvisejícího se skupinou transakcí, zůstatků na účtech či zveřejněných dat a které by mohly mít materiální (významný) charakter. V zásadě jde o riziko, že interní systém kontroly podobnou nesprávnost neodhalí včas, respektive nebude schopen takovou chybu opravit (1).

Existují dva druhy kontrol, a to všudypřítomné a konkrétní. Všudypřítomné kontroly se dotýkají celé účetní jednotky, zatímco předmětem konkrétních (transakčních) kontrol je konkrétní transakce. Příkladem všudypřítomných (celopodnikových) kontrol může být snaha najmout kompetentní zaměstnance či předcházení podvodům (15).

Zjišťovací riziko představuje hrozbu, že auditor materiální nesprávnost v účetní závěrce neobjeví. Je důsledkem toho, že auditorské postupy prováděné auditorem s cílem snížit riziko na akceptovatelnou úroveň, neodhalí existující chybu, jež by mohla být materiální (významná). Auditor posuzuje rizika významné nesprávnosti na úrovni účetní závěrky jako celku a na úrovni tvrzení. Podle posudku následně navrhne auditorské postupy, jejichž cílem je redukce auditorského rizika na akceptovatelnou úroveň, současně zvažuje, zda nevybral nevhodný auditorský postup, respektive zda nepoužil vhodný postup nesprávným způsobem (1).

### **2.1.2 Vyhodnocení rizik v průběhu auditu**

Auditor musí ověřovat účetní závěrku s vědomím, že mohou existovat skutečnosti vedoucí k významným nesprávnostem či zkreslením této závěrky. K dosažení přiměřené jistoty je povinností auditora zajistit dostatečné důkazní informace, díky kterým zredukuje auditorské riziko na akceptovatelnou úroveň. Tento postup ho dovede k přiměřeným závěrům, které se stanou východiskem pro vydání výroku auditora (1).

V souladu s mezinárodními auditorskými standardy ISA je auditor povinen během auditu výrazně uplatňovat vlastní odborný úsudek, jehož uplatnění poté zdokumentuje. Odborný úsudek auditora je využíván především v těchto oblastech:

- rozhodování o přijetí zakázky,
- rozhodování o pokračování vztahu se zákazníkem,

- návrh kompletní strategie auditu,
- stanovení významnosti (materiality),
- hodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti,
- identifikace významných rizik a oblastí vyžadujících speciální pozornost,
- určení předpokladů pro provedení analytických postupů (15).

## **2.2 Stanovení podmínek a přijetí zakázky**

Přijetí zakázky auditorem je jedním z jeho nejdůležitějších rozhodnutí. Rozhodne-li se chybně, hrozí mu ztráta dobré pověsti, psychická zátěž či dokonce soudní spory. Auditor si klade za cíl přijmout novou zakázku pouze tehdy, když byly sjednány podmínky, za nichž bude provedena (1).

Rozhodne-li se auditor pro přijetí zakázky, uzavře s klientem písemnou smlouvu, v níž jsou zakotveny přesné cíle, rozsah i podmínky této zakázky, úroveň odpovědnosti auditora a míra odpovědnosti vedení auditovaného subjektu. Ve smlouvě jsou rovněž ujednány požadavky klienta a požadavky auditora a povinnosti obou stran (5).

Dříve než dojde k uzavření kontraktu mezi auditorem a klientem, je nezbytné, aby auditor projednal podmínky auditu s vedením společnosti a vyhnul se tak situaci, kdy by se mohl zavázat k poskytnutí neauditních služeb. Neexistuje-li závažný důvod, neměl by auditor během auditu přistoupit na změnu týkající se rozsahu zakázky sjednaného ve smlouvě (5).

### **Opakované zakázky**

U opakujícího se auditu musí auditor znovu zhodnocovat podmínky zakázky a pokud nastaly významné změny v situaci klienta v období, se kterým souvisely předchozí podmínky, je nutné projednat podmínky nové zohledňující změněné okolnosti. Především může jít o následující situace:

- důležité změny vlastnických vztahů klienta,
- důležité změny charakteru, respektive rozsahu činnosti,
- změny ve vrcholovém managementu,
- změny profesních standardů či závazných předpisů (1).

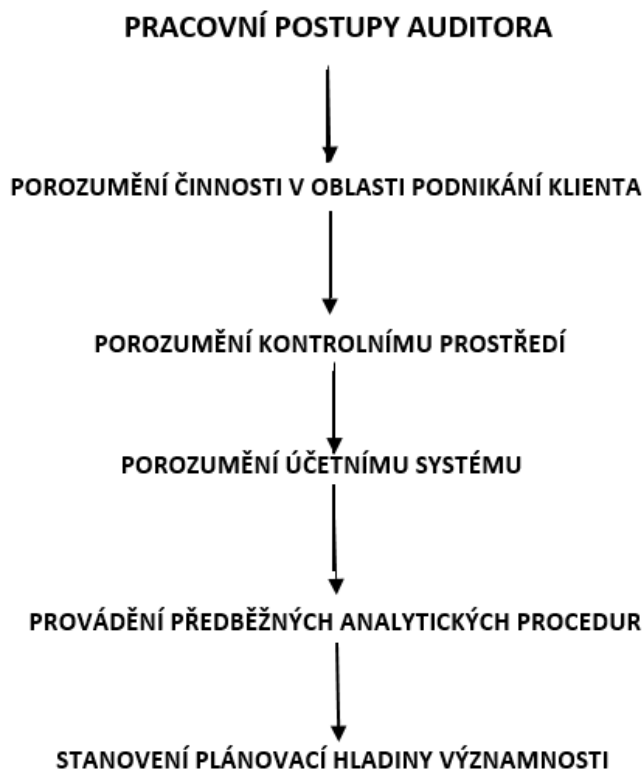
## 2.3 Předběžné plánovací postupy

Identifikování rizik je základním krokem auditorského procesu. Aby auditor odhalil důležité rizikové faktory, musí se s účetní jednotkou velmi dobře seznámit. Při zjišťování problematických, respektive rizikových oblastí se auditor snaží shromáždit co nejvíce relevantních údajů o společnosti. Tato data auditor zpravidla čerpá z interních zdrojů a porovnává je s externími veřejně dostupnými informacemi (1).

Auditor se za účelem správného vyhodnocení rizik zakázky musí seznámit s účetní jednotkou primárně v těchto oblastech:

- oblast podnikání subjektu,
- kontrolní prostředí, respektive vnitřní kontrolní systém,
- účetní systém (5).

Posloupnost jednotlivých plánovacích procedur zachycuje následující schéma:



Obrázek 4: Předběžné plánovací procedury (5, s. 75)

### 2.3.1 Porozumění podnikatelské činnosti klienta

Porozumění oblasti podnikání společnosti je důležité pro provedení auditu v závislosti na odhalení rizikových faktorů. Při seznamování se s činností subjektu auditor nalézá faktory působící na podnikání této účetní jednotky. Ve snaze porozumět činnosti podnikání uplatňuje auditor nejrůznější metody. K těm patří jak jeho vlastní pozorování, tak i interview s pracovníky managementu nebo se zaměstnanci. Faktory, které auditor pozoruje, lze rozdělit na externí a interní (17). Příkladem externích faktorů, které souvisí s pozicí subjektu v ekonomickém prostředí, jsou především:

- skutečnosti v odvětví týkající se technologií, dodavatelů, konkurence, výrobního či obchodního cyklu,
- makroekonomické ukazatele, tj. výše úrokové sazby, kurzy cizích měn, daňové sazby apod.,
- legislativní předpisy, tj. zákony a vyhlášky dotýkající se dané oblasti podnikání, jejichž nedodržování může mít neblahý dopad na existenci subjektu (17).

Příkladem interních faktorů je zejména:

- podnikatelské cíle společnosti a s nimi související investiční činnost,
- vlastnická struktura účetní jednotky včetně znalosti propojených osob,
- účetní metody a jejich změny,
- personální vztahy – úroveň kvalifikace a odbornosti zaměstnanců, jejich hmotná odpovědnost,
- ostatní skutečnosti – daňová oblast, nevyřešené soudní spory, platební neschopnost apod. (1).

### 2.3.2 Porozumění kontrolnímu prostředí

Porozumění kontrolnímu prostředí souvisí s poznáním vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Mezinárodní auditorský standard ISA 315 definuje vnitřní kontrolu jako: „proces navržený a realizovaný osobami pověřenými řízením, vedením a dalšími pracovníky a jeho cílem je poskytnout přiměřenou jistotu o plnění cílů účetní jednotky v oblasti spolehlivosti finančního výkaznictví, efektivní činnosti a dodržování příslušných zákonů a nařízení.“ (15).

Kontrolní prostředí podléhá vlivu faktorů, jimiž jsou například řídicí styl managementu společnosti, způsob delegování pravomocí, personální politika či odpovědnost řadových pracovníků (5).

Správně a vhodně nastavený systém vnitřní kontroly dokáže odhalit potenciální rizika. V průběhu poznávání kontrolního prostředí auditor odhaluje řadu významných skutečností, k nimž patří poznání postupu vyhodnocování rizik, informačního systému, monitoringu interních kontrol a dalších kontrolních aktivit. Porozumění kontrolnímu systému uvnitř auditovaného subjektu má pro auditora velký význam, a to z hlediska stanoviska, do jaké míry se může na tento systém spolehnout (1).

### **2.3.3 Porozumění účetnímu systému**

Pro vyjádření názoru na účetní závěrku si auditor potřebuje být jistý, že procesy, které předcházely vyhotovení účetní závěrky, byly správné. Aby správně porozuměl účetnímu systému účetní jednotky, musí se seznámit především s transakčními cykly. Obsah a struktura transakčních cyklů závisí na velikosti účetní jednotky a na předmětu činnosti. V případě obchodní či výrobní společnosti půjde zejména o cykly:

- objednání a příjem nákupů,
- zpracování závazků včetně úhrad,
- zpracování pohledávek včetně inkasa,
- zpracování objednávek, expedice a fakturace,
- účtování o dlouhodobém majetku,
- účtování o zásobách,
- účtování mezd,
- účtování o nákladech a výnosech (5).

Základním informačním zdrojem je hlavní kniha, kde zůstatky účtů představují výstup z dílčích transakčních cyklů. Auditor zkoumá objem realizovaných operací a rovněž způsob, jakým je počítačový systém zpracovává. Přejde-li auditor na skutečnost, že některý transakční cyklus není spolehlivý, musí zvážit, zda tento fakt nemůže vyvolat riziko nesprávnosti účetního zůstatku, a to se musí promítnout v plánu auditu (1).

### **2.3.4 Předběžné analytické procedury**

Předběžné analytické procedury představují postupy zaměřené na účetní zůstatky obsažené v hlavní knize. Díky tomu mohou být odhaleny neobvyklé transakce, částky či účetní zůstatky, ale zejména vzájemné vazby mezi nimi (5).

Auditor se v rámci předběžných analytických postupů soustředí na:

- porovnání zůstatků běžného a minulého účetního období,
- rozbor významných rozdílů tohoto porovnání,
- účetní metody dané vnitřními směrnici a jejich dodržování,
- zkoumání a odůvodnění změn v dosavadních účetních postupech,
- prověření podezřelých či neobvyklých transakcí,
- prověřování transakcí s propojenými osobami,
- sledování finanční situace společnosti (15).

Podle výsledků předběžných analytických procedur zpracuje auditor analýzu důležitých zjištění, která projedná s vedením společnosti. Auditor může dále provést analýzu poměrových ukazatelů za účelem zjištění předpokladů pro realizaci činnosti a fungování účetní jednotky v dohledné budoucnosti (5).

### **2.3.5 Stanovení hladiny významnosti**

Stanovení hladiny významnosti je pro auditora důležité, neboť není možné, aby ověřil veškeré účetní operace a doklady. Bude-li nesprávnost vyšší než stanovená hladina významnosti, bude považována za významnou nesprávnost (5).

Hladinu významnosti (materialitu) auditor určí na základě vlastního profesního úsudku. Při stanovení této hladiny musí brát v potaz veškeré skutečnosti, které audit ovlivňují, zejména pak riziko zakázky. Auditor stanoví základnu, kterou mohou být aktiva, vlastní kapitál, tržby, zisk po zdanění atd. Základnu auditor volí dle svého úsudku, co je pro auditovaný subjekt klíčové. Po určení této základny auditor vymezí přiměřenou procentní sazbu, případně rozpětí pro stanovení materiality (1).

Procentní rozpětí může být například:

- 0,5 – 1,5 % z aktiv,
- 5 – 10 % ze zisku,
- 0,5 – 1,5 % z výnosů (5).

V případě nízkého auditorského rizika se auditor může rozhodnout pro stanovení vyšší hladiny významnosti. Je-li toto riziko naopak vysoké, může stanovit nižší hladinu významnosti (15).

## **2.4 Vytvoření plánu auditu**

Po předběžných plánovacích procedurách lze přistoupit k vytvoření plánu auditu. V průběhu jeho sestavování dochází k posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a možných nesprávností, plánování postupu auditora, plánování testů vnitřních kontrol a testů věcné správnosti. Celý proces je zakončen shrnutím a projednáním plánu auditu (5).

Při posuzování rizika na úrovni účetních zůstatků a možných nesprávností auditor zkoumá především neobvyklé transakce, opravy v účtování, neobvyklé transakce se spřízněnými osobami, tlak vlastníků či managementu na finanční výsledky apod. (5).

Řádné naplánování auditorského postupu poskytuje klientovi i auditorovi záruku, že audit bude proveden důkladně a efektivně. Rovněž zajistí, aby případné nedostatky v účetní závěrce byly odhaleny a opraveny dříve, než bude tato závěrka schválena valnou hromadou a dojde k jejímu uveřejnění (1). Ve fázi plánování auditorského postupu je auditor již schopen určit velikost rizika i míru spolehlivosti vnitřních kontrol a dokáže rozhodnout, jak rozsáhlé testy musí provést, aby zvládl vyslovit výrok s názorem na účetní závěrku. Auditor projednává plán auditu s vedením účetní jednotky. Tento plán zahrnuje celkovou strategii, která bude aplikována při uskutečňování zakázky (5).

Co se týče plánu testů vnitřních kontrol, auditor podle charakteru činnosti účetní jednotky navrhne testovací formuláře. Testování obvykle začíná získáváním obecných informací o účetním systému, kdy auditor zjišťuje, zda je účetnictví v souladu s ustanoveními zákona o účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné a přehledné a zda je vedeno



způsobem zajišťujícím trvalost účetních záznamů. V rámci plánu testů věcné správnosti jsou pak prováděny analytické testy věcné správnosti a detailní testy věcné správnosti (1).

Fázi tvorby plánu auditu zakončí auditor shrnutím a projednáním plánu se svým týmem a s klientem. Shrnutí obsahuje například popis činnosti klienta, zhodnocení a plán reakcí na riziko zakázky, popis účetního systému, stupeň závislosti na výpočetní technice (5).

## **2.5 Výkon auditu**

Tato fáze se opět skládá z několika dílčích částí neboli úkonů, které lze souhrnně označit za pracovní postupy auditora. Patří sem provádění testů spolehlivosti, analytických testů věcné správnosti a testů detailních údajů. Dále probíhá vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti a dochází k posouzení účetní závěrky, výroční zprávy a zprávy o vztazích mezi propojenými osobami (5).

### **2.5.1 Provedení testů spolehlivosti**

Prostřednictvím těchto testů se auditor ujišťuje o míře spolehlivosti interních kontrol, která mu napovídá, jak velké je riziko vzniku nesprávností a do jaké míry lze tyto kontroly považovat za spolehlivé. Testovat je možné přímo, či nepřímo a v praxi se obě metody prolínají. Při přímém testování je auditor přímým pozorovatelem procesů, ale pouhé pozorování nemusí být vždy dostačující. Je to způsobeno tím, že zaměstnanci podílející se na daném procesu mohou postupovat svědomitěji, než kdyby auditor nebyl přítomen. Příkladem může být účast auditora při inventurách. Během nepřímého testování auditor vede diskuse se zaměstnanci, kteří kontroly provádějí, či na ně dozírají. Prostřednictvím diskusí auditor prošetřuje, jak konkrétní zaměstnanec pozná, že je možné se na danou kontrolu spolehnout. Rovněž si může prohlédnout dokumentaci, kterou tito zaměstnanci vytvořili (záznamy či zápisy z kontrolních aktivit, změny v kontrolních postupech apod.) (15).

Řada kontrolních postupů se provádí prostřednictvím programů výpočetní techniky. Auditor usiluje o ubezpečení o spolehlivosti automatizovaného účetního systému, a to seznámením se s počítačovými kontrolami, kontrolou počítačové bezpečnosti (ochrana programů a dat před jejich zneužitím), kontrolou počítačového provozu a ověřením způsobu, jímž probíhá aktualizace či údržba programů (5).

### **2.5.2 Provedení analytických testů věcné správnosti**

Jde o závěrečné analytické postupy, jejichž prostřednictvím se auditor ubezpečuje, že se u vykazovaných položek nevyskytují významné nesprávnosti. Dochází k porovnání skutečných zůstatků s plánovanými, resp. rozpočtovanými hodnotami a hodnotí reálnost těchto hodnot (15). Auditor zkoumá vazby souvisejících hodnot, příkladem může být vazba mezi mzdovými náklady a počtem zaměstnanců či vazba mezi spotřebou materiálu a hotovými výrobky. Vedle interních údajů o předpokládaných hodnotách musí auditor brát v potaz i externí zdroje, protože mohou limitovat některé hodnoty. Jde například o regulační opatření pro některá odvětví, tržní ceny, zákonem stanovené kvóty či změny daňových sazeb. Rozsah analytických testů věcné správnosti je dán mírou tolerované odchylky předpokládané částky od skutečnosti (15).

#### **Vykázaná výše zkoumané položky**

Jistotu auditora může ovlivnit vykázaná výše zkoumané položky, do níž byly agregovány položky mající rozdílnou charakteristiku. Je žádoucí, aby auditor zkoumanou položku rozčlenil do menších položek majících nižší hodnoty, a tak mohl objevit potenciální nesprávnost. Příkladem mohou být tržby za zboží zahrnující odhadnutou marži v návaznosti na náklady na prodané zboží. Rozlišné druhy zboží mohou mít různě vysokou marži, a tak je žádoucí tyto tržby rozdělit podle druhů zboží s přibližně shodnou průměrnou marží (5).

#### **Mezní hodnota tolerovaných rozdílů**

Jde o maximální rozdíl mezi předpokládanou a skutečnou hodnotou, jenž lze tolerovat bez vysvětlení. Překročení mezní hodnoty nemusí znamenat nepravnost, avšak snižuje jistotu auditora o správnosti vykázané položky. Mezní hodnota, resp. její určení je závislé na odborném úsudku auditora (čím nižší je hodnota zkoumané položky, tím nižší je mezní hodnota), vyžadované míře auditorova ujištění (čím větší míru ujištění, resp. přesnost auditor požaduje, tím nižší je mezní hodnota) a určené hladině významnosti (čím nižší je stanovená hladina významnosti, tím nižší je mezní hodnota) (1).

K veškerým rozdílům přesahujícím mezní hodnotu by měl auditor podat vysvětlení, a to vlastním bádáním, nebo diskusí s vedoucími pracovníky, přičemž vysvětlení získané jiným způsobem, než je vlastní zkoumání, by měl podložit přijatelnými důkazy (např. konzultace s nezávislými specialisty). Auditor musí být nadmíru pozorný u rozdílů,

které jsou výsledkem neobvyklých skutečností, které zákazník nedokáže vysvětlit a mohly by indikovat nesprávnost (15).

Přesvědčí-li se auditor, že jsou předpokládané hodnoty dostatečně přesné, může uzavřít, že spolehlivost analytických testů věcné správnosti je dostačující a že mu tyto testy poskytují určitou míru jistoty, že ve vykazovaných hodnotách neexistuje významná nesprávnost (5).

### **2.5.3 Provedení testů detailních údajů**

Auditor při plánování těchto testů určil zůstatky, u nichž proběhne testování veškerých zaúčtovaných položek, vybraných položek či určitého vzorku položek. Auditor dále určí, jestli budou zůstatky testovány na nadhodnocení či podhodnocení (1).

#### **Testování zůstatků na nadhodnocení či podhodnocení**

Případné nesprávnosti, jejichž důsledkem je nadhodnocení, představují neplatnost operace, zaúčtování operace v chybné (vyšší) částce, potenciálně zaúčtování do nesprávného období. Případné nesprávnosti, jejichž důsledkem vzniká podhodnocení, představují nezaúčtování některých operací, zaúčtování operací v chybné (nižší) částce, případně zaúčtování do nesprávného období (5).

Auditor si s výjimkou malých účetních jednotek nebo v případě, že zůstatek účtu je výsledkem malého počtu operací, nemůže dovolit testovat veškeré položky. Svůj profesionální úsudek zaměřený na velikost položky v porovnání s hladinou významnosti či neobvyklost položky ve srovnání s ostatními položkami tvořícími zůstatek pak uplatní při testu vybraných položek. Běžně se však používá metoda výběru vzorku, jež může být statistická i nestatistická (1).

#### **Metoda výběru vzorku**

Při statistické metodě výběru vzorku může být použit náhodný výběr, systematický výběr nebo kumulovaný výběr podle velikosti. Při náhodném výběru má každá položka stejnou šanci, že může být vybrána. V případě systematického výběru dochází k výběru každé n-té položky od náhodně určeného počátku. Při kumulovaném výběru podle velikosti je vzorek složen z vybraných položek nad stanovenou hladinou významnosti (15).

Při nestatistické metodě se auditor opírá o vlastní zkušenosti a výběr položek provádí podle svého úsudku (5).

Výběr vzorku má vliv na model auditorského rizika, jenž vzniká tehdy, kdy auditor může vydat neodpovídající výrok o účetní závěrce, v níž s vyskytuje významná nesprávnost (5).

Jak již bylo uvedeno v kapitole 2.1.1 Typy rizik, existují tři druhy auditorského rizika. Jde o riziko přirozené vyjadřující náchylnost položek účetní závěrky k významné nesprávnosti v případě, že neexistují příslušné vnitřní kontrolní postupy, dále riziko kontrolní, které vyjadřuje, že nebude zabráněno vzniku významných nesprávností kontrolními postupy auditora či vnitřními kontrolními postupy společnosti a riziko zjišťovací představující riziko, že auditor nezjistí významnou nesprávnost týkající se informací v účetní závěrce (15).

Na požadovaný rozsah testů věcné správnosti má vliv výše přijatelného rizika. Rozsah testů věcné správnosti je dán zejména počtem testovaných položek (5).

Následující tabulka slouží jako příklad možné klasifikace rozsahu testů věcné správnosti.

**Tabulka 1: Klasifikace rozsahu testů věcné správnosti (5, s. 93)**

AKCEPTOVATELNÉ ZJIŠŤOVACÍ RIZIKO	ROZSAH TESTU	DETAILNÍ TEST	ANALYTICKÝ TEST
nízké	vysoká úroveň	největší vzorek	většinou nedostatečný
střední	střední úroveň	střední vzorek	nižší tolerance odchylky
vysoké	nízká úroveň	nejmenší vzorek	vyšší tolerance odchylky

Rozpoznal-li auditor na základě testu detailních údajů zjišťovací riziko týkající se zůstatku účtu, jenž je testován, měl by se pokusit toto riziko minimalizovat (získáním důkazních informací). Není-li si jistý, vyžaduje vysvětlení odpovědných osob. Odhalí-li nesprávnosti, sdělí podnikovému managementu doporučení orientovaná na příčiny těchto nesprávností a na jejich odstranění (1).

#### **2.5.4 Evaluace výsledků testů věcné správnosti**

Na základě předešlého testování je auditor schopen identifikovat známé nesprávnosti, pravděpodobné nesprávnosti a neznámé nesprávnosti. Podle povahy nesprávností učiní rozhodnutí o tom, zda:

- a) rozsah auditu byl postačující k učinění vhodných závěrů, které se posléze stanou východiskem pro jeho výrok a účetní závěrka není významně zkreslena,
- b) rozsah auditu nebyl dostatečný k učinění vhodných závěrů, na nichž může založit svůj výrok a nedospěl k přesvědčení, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti; auditor by měl provést dodatečné auditorské postupy,
- c) rozsah auditu byl dostatečný k učinění závěrů, že je účetní závěrka významně zkreslena; auditor by měl po zákazníkovi vyžadovat opravu nesprávností (5).

Auditor má povinnost bez prodlení uvědomit vedení společnosti o známých nesprávnostech a vyžadovat opravu. Pravděpodobné nesprávnosti se zpravidla týkají účetních odhadů. Vysoká četnost známých a pravděpodobných nesprávností může signalizovat i další doposud neznámé nesprávnosti. V tomto případě by měl auditor zvážit míru vlivu evaluace výsledků testů věcné správnosti na vydaný výrok (15).

#### **2.5.5 Prověření účetní závěrky**

Auditor se kromě zkoumání jednotlivých položek nebo částí účetní závěrky musí podívat na účetní závěrku jako na celek. Nejprve se auditor zaměří na srovnání položek v účetních výkazech běžného účetního období se stejnými položkami účetního období minulého a pokud identifikuje významné odchylky, zkoumá, zda byla zachována srovnatelnost účetních údajů nebo zda došlo ke změnám v aplikaci účetních metod, případně v zařazování položek. Účetní legislativa zakotvuje požadavek zachování srovnatelnosti údajů běžného a minulého účetního období. Došlo-li ke změnám a data vyobrazená v účetních výkazech nejsou srovnatelná, je třeba data upravit takovým způsobem, aby srovnatelnost byla zachována (5).

Auditor prověří, zda je účetní závěrka v souladu s profesními standardy a platnými právními předpisy. Účetní závěrka musí být sestavena podle určitého koncepčního rámce, například podle mezinárodních účetních standardů nebo podle českých účetních pravidel. Podle toho musí být aplikovány i účetní metody. Existuje-li rozpor s příslušnými předpisy, auditor neprodleně informuje vedení společnosti, resp. odpovědné osoby (1).

Dalším úkolem auditor při prověřování účetní závěrky je posouzení, zda byla sestavena na základě předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti. Pokud vedení společnosti zamýšlí firmu zlikvidovat či podnikání ukončit, musí to být

uvedené a vysvětlené v rámci přílohy k účetní závěrce. Zohledněny musí být i události po datu účetní závěrky (15).

Auditor také hodnotí účetní závěrku s ohledem na její vypovídací schopnost pro externí uživatele, a to prostřednictvím jednoduché finanční analýzy poměrových či rozdílových ukazatelů (ukazatele likvidity, ukazatel výnosnosti aktiv, ukazatel rentability tržeb, ukazatel celkové zadluženosti, ukazatel nákladovosti a další) (5).

#### **2.5.6 Prověření výroční zprávy**

Při posouzení výroční zprávy auditor prověřuje, zda obsahuje informace vyžadované zákonem o účetnictví, zda jsou tyto pravdivé, přesné, srozumitelné a úplné a zda mezi informacemi v účetní závěrce a dalšími uvedenými údaji neexistují výrazné nesrovnalosti. Výroční zpráva zahrnuje ověřenou účetní závěrku, zprávu o jejím ověření i ověřenou zprávu o vztazích mezi propojenými osobami. Obsahuje rovněž komentáře k údajům z účetní závěrky a podává ucelené a komplexní informace o společnosti, včetně zhodnocení minulého období a předpokládaného budoucího vývoje. Požadavky týkající se obsahu výroční zprávy jsou vymezeny zákonem o účetnictví (1).

Při prověřování výroční zprávy auditor postupuje podle mezinárodního standardu ISA 720 – Ostatní informace v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku a podle aplikační doložky KAČR k tomuto standardu, v níž je uvedeno, že při ověření výroční zprávy jde o ověření souladu výroční zprávy s účetní závěrkou. Z tohoto ustanovení je zřejmé, že auditor neposuzuje věcnou správnost informací ve výroční zprávě (auditor nemá k dispozici nezávislé důkazní údaje k těmto informacím), ale pouze prověřuje soulad těchto informací s ověřenou účetní závěrkou (5).

#### **2.5.7 Prověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami**

Komora auditorů vydala standard AS 56 – Ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami, jehož součástí je Prohlášení vedení účetní jednotky týkající se zprávy o vztazích mezi propojenými osobami. Tímto prohlášením statutární orgán společnosti potvrzuje, že si je vědom své odpovědnosti za zprávu o vztazích mezi propojenými osobami a její správnost. Auditor při posuzování této zprávy vychází z informací, jež obdržel v průběhu auditu účetní závěrky (15). Během prověřování zprávy

o vztazích mezi propojenými osobami auditor zkoumá například obsah zprávy, ujišťuje se o souladu údajů ve zprávě s informacemi získanými při auditu, hodnotí jejich srozumitelnost, vede diskuse o vztazích s propojenými osobami s vedením společnosti, provádí testy správnosti formou výběru vzorku transakcí či vztahů s propojenými osobami ze zprávy o vztazích, dále posuzuje správnost informací o zisku či ztrátě z transakcí a zkoumá adekvátnost výhod, nevýhod či újem plynoucích z transakcí s propojenými osobami (15).

## **2.6 Závěr auditu**

Do závěrečných fází auditu patří pracovní postupy auditora, při nichž dochází k posouzení následných událostí, získání prohlášení vedení účetní jednotky, přípravě shrnutí závěrů auditu a vydání zpráv (5).

### **2.6.1 Zohlednění následných událostí**

Informace obsažené v účetní závěrce se týkají stavu majetku a finanční pozice společnosti k rozvahovému dni, zatímco k jejímu sestavení a poté ověření dochází později. V důsledku intervalu mezi rozvahovým dnem a datem sestavení účetní závěrky mohou vzniknout skutečnosti, které ovlivní údaje vykázané v účetní závěrce. Tyto skutečnosti buď patří do sledovaného účetního období a musí být zahrnuty do účetních výkazů, přestože byly zjištěny až po datu účetní závěrky, nebo věcně nepatří do sledovaného účetního období, nastaly po datu účetní závěrky, ale jsou velmi důležité pro uživatele účetní závěrky, a tudíž musí být uvedené v příloze, může jít o prodej části společnosti, její vstup do likvidace apod. (15).

Auditor posuzuje následné události a zjišťuje, zda bylo správné jejich zařazení do přílohy, respektive zda byla vhodná úprava položek účetních výkazů. Auditor také hodnotí události po datu účetní závěrky ve vztahu k datu vydání výroku a k datu schválení účetní závěrky valnou hromadou (5). Z tohoto hlediska je třeba rozlišit:

- a) skutečnosti, které nastaly do data vydání výroku – auditor uskuteční dodatečné auditorské postupy za účelem ujištění se, že rozpoznal všechny důležité události a že jsou promítnuty v účetních výkazech, respektive řádně popsány v příloze a vydá výrok,

- b) skutečnosti, které nastaly po datu vydání výroku, ale před datem schválení účetní závěrky valnou hromadou – za takové události odpovídá vedení účetní jednotky, nikoliv auditor; auditor by však měl posoudit významnost událostí a případnou nutnost úpravy účetní závěrky; dojde-li po projednání této skutečnosti s vedením k úpravě účetní závěrky, vydá auditor novou zprávu s novým výrokem,
- c) skutečnosti, které se staly po datu schválení účetní závěrky valnou hromadou – auditor nemusí o účetní závěrce zjišťovat další informace, účetní jednotka není oprávněna po schválení účetní závěrky účetní knihy znovu otvírat a provádět v nich úpravy; tyto skutečnosti se promítnou v účetnictví následujícího účetního období, v jehož příloze bude tato událost zmíněna (5).

### **2.6.2 Prohlášení vedení účetní jednotky**

Za účetní závěrku odpovídá vedení účetní jednotky. Uznání odpovědnosti by mělo být obsaženo v prohlášení k účetní závěrce, které by měl auditor obdržet po skončení zakázky. Auditor zvažuje, co vše potřebuje od vedení společnosti potvrdit, nejčastěji se v rámci prohlášení potvrzuje následující:

- vedení účetní jednotky si je vědomo své odpovědnosti za účetní závěrku,
- vedení účetní jednotky potvrzuje, že jsou v účetní závěrce obsaženy veškeré operace, které ve sledovaném účetním období nastaly i významné události po datu účetní závěrky,
- vedení účetní jednotky je odpovědné za vnitřní kontrolní systém, který zamezuje chybám a podvodům a pomáhá je odhalovat,
- vedení účetní jednotky potvrzuje, že neexistují jiné závazky kromě závazků vykázaných v rozvaze ani jiné záruky kromě těch uvedených v příloze,
- vedení účetní jednotky potvrzuje, že jsou v účetní závěrce promítnuta veškerá budoucí rizika a ztráty známé k datu sestavení účetní závěrky,
- vedení účetní jednotky auditorovi nic nezatajilo a poskytlo mu veškeré informace významné pro účetní závěrku,
- vedení účetní jednotky povolilo auditorovi náhled do právních i dalších dokumentů, které souvisí s účetní závěrkou,
- vedení účetní jednotky poskytlo auditorovi zápisy z jednání orgánů společnosti obsahující významná rozhodnutí týkající se účetní závěrky,



- vedení účetní jednotky neví o žádných nesprávnostech ani podvodech ze strany svých pracovníků, které by mohly ovlivnit údaje v účetní závěrce,
- vedení účetní jednotky potvrzuje správnost informací obsažených ve výroční zprávě (15).

Prohlášení neslouží jako důkazní prostředek o absolutní správnosti účetní závěrky (5).

### **2.6.3 Sumarizace závěrů auditu**

Auditor před vydáním zprávy připravuje souhrn závěrů auditu za účelem dokumentace celého procesu auditu z pohledu auditorských postupů i učiněných závěrů (5). Shrnutí by mělo obsahovat:

- základní informace o společnosti, riziko a vývoj zakázky od plánování auditu až po jeho realizaci, úroveň a spolehlivost interního kontrolního systému,
- účetní systém a jeho posouzení, úroveň interních směrnic, úroveň výpočetní techniky a softwaru pro zpracování účetnictví,
- komentář k rozvaze – souhrn prověrky analytických a detailních testů věcné správnosti ve vztahu k dílčím položkám aktiv a pasiv,
- komentář k výkazu zisku a ztráty – souhrn prověrky analytických a detailních testů věcné správnosti ve vztahu k dílčím položkám nákladů a výnosů,
- komentář k přehledu o peněžních tocích – souhrn problémových oblastí peněžních toků v návaznosti na výkaz zisku a ztráty,
- komentář k přehledu o změnách vlastního kapitálu – souhrn transakcí ve vlastním kapitálu v návaznosti na zůstatky položek vlastního kapitálu v rozvaze,
- komentář k příloze – souhrn kompletnosti informací v příloze týkajících se aplikovaných účetních postupů a metod,
- problémové oblasti auditu – souhrn veškerých problémů vyskytlých během auditu, řešení a závěry,
- dopis pro vedení účetní jednotky – auditor v něm upozorňuje vedení účetní jednotky na potenciální nedostatky a rizika a poskytuje doporučení pro úpravu účetních metod, postupů, položek účetní závěrky,
- korekce provedené v rámci účetní závěrky – úpravy na základě odhalených nesprávností,

- předpoklad pokračování společnosti v její činnosti v dohledné budoucnosti – zhodnocení společností uskutečněných postupů za účelem naplnění tohoto předpokladu,
- závěrečné jednání s vedením společnosti – sumarizace auditu, vyhodnocení, projednání očekávaného názoru auditora, jenž bude vydán v rámci auditorské zprávy v podobě výroku, odůvodnění,
- nedořešené záležitosti pro další období, bude-li auditor znovu realizovat ověření se současnou úvahou o přijatelnosti zákazníka pro další účetní období,
- závěr obsahující návrh výroku včetně odůvodnění (5).

#### **2.6.4 Zpráva auditora**

Zpráva auditora představuje výsledek celého procesu auditu. Auditor jejím prostřednictvím vyjadřuje svůj názor na účetní závěrku, výroční zprávu a zprávu o vztazích mezi propojenými osobami. Auditorská zpráva je určena především vlastníkům, ale jejími uživateli mohou být i investoři, banky, obchodní partneři, leasingové společnosti apod. (5). Zpráva, jejíž povinnou součástí je i ověřená účetní závěrka, má předepsanou strukturu a obsahuje následující náležitosti:

- název – z názvu musí být jednoznačné, že jde o zprávu o auditu vykonaném nezávislým auditorem,
- příjemce zprávy – akcionáři, případně společníci auditované společnosti,
- úvodní odstavec – skládá se z účetní závěrky, jež je předmětem ověření, včetně rozvahového dne a období, za které se účetní závěrka ověřuje, dále z prohlášení o odpovědnosti vedení společnosti a odpovědnosti auditora,
- odstavec ohledně rozsahu vykonaného auditu, který popisuje podstatu auditu a pracovní postupy auditora; odkazuje na auditorské standardy pro provedení auditu; sděluje, že auditor naplánoval a prováděl ověření takovým způsobem, aby získal přiměřenou jistotu, že se v účetní závěrce nevyskytují významné nesprávnosti; sděluje, že součástí auditu je ověření důkazních informací, hodnocení účetních zásad a významných účetních odhadů; dále odstavec obsahuje prohlášení auditora, že vykonaný audit představuje přiměřený podklad pro vyslovení výroku,

- odstavec zahrnující výrok auditora uvádějící rámec účetního výkaznictví použitý při sestavování účetní závěrky, auditorovo vyjádření o věrném a poctivém zobrazení předmětu účetnictví v rámci účetní závěrky, a to v souladu se zákonem a použitým rámcem účetního výkaznictví,
- datum zprávy – nemělo by být dřívější než datum sestavení účetní závěrky vedením společnosti,
- informace o auditorovi – jméno, sídlo, číslo oprávnění, pod kterým je veden v seznamu auditorů KAČR,
- auditorův podpis (1).

### **Odpovědnost účetní jednotky**

Vymezení odpovědnosti účetní jednotky za účetní závěrku je důležité. Je v něm uvedeno, že za vedení účetnictví, úplnost, správnost a průkaznost je odpovědný statutární orgán společnosti (15).

### **Odpovědnost auditora**

Vymezení odpovědnosti auditora je rovněž důležité a zahrnuje povinnost získat veškeré důkazní informace, díky kterým bude schopen vyjádřit svůj názor na účetní závěrku a vyslovit výrok (5).

### **Rozsah vykonaného auditu**

Auditor prostřednictvím odstavce zahrnujícího rozsah provedeného auditu oznamuje, že postupoval výběrovým způsobem na základě zásady významnosti vykazovaných skutečností. Dále je zde uvedeno, že auditor postupoval podle auditorských standardů a případné odchylky od standardů jsou odůvodněny (1).

### **Management letter**

Auditor může komunikovat s vedením společnosti prostřednictvím dopisu pro vedení účetní jednotky, který nemůže nahradit auditorskou zprávu, ale auditor jeho formou sdělí nedostatky v účetním systému, vnitřním kontrolním systému, upozorní na nevhodné účetní postupy, nesprávný způsob oceňování apod. Upozornění na nedostatky však nesmí ovlivňovat rozhodování, mohlo by to vést k oslabení jeho nezávislosti (5).

### 2.6.5 Výrok auditora

Auditorův výrok je výsledkem auditu představujícím názor auditora na účetní závěrku, tj. zda podává věrný a poctivý obraz o majetku, závazcích, vlastním kapitálu, finanční situaci a výsledku hospodaření. Lze jej označit za nejdůležitější část auditorské zprávy. V rámci auditorských standardů se rozlišují dva druhy zpráv (bez modifikace/s modifikací) a čtyři druhy výroků (bez výhrad/s výhradou/záporný výrok/odmítnutí výroku). Zpráva bez modifikace obsahuje výrok bez výhrad. Zpráva s modifikací buď výrok neovlivňuje a jde o výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečnosti nebo jej ovlivňuje a jedná se o výrok s výhradou, záporný výrok nebo odmítnutí výroku (1).



Obrázek 5: Druhy výroků (5, s. 104)

#### Výrok bez výhrad

Výrok bez výhrad vydá auditor v případě, že nezjistil nedostatky týkající se úplného, správného a průkazného vedení účetnictví a účetní závěrka byla sestavena v souladu s účetními předpisy a vykazované informace odpovídají skutečnosti (1).

### **Výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečnosti**

Výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečnosti vydá auditor v případě, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti, nicméně auditor upozorní na skutečnost obsaženou v účetní závěrce, které by si nedostatečně kvalifikovaný uživatel nemusel všimnout. Příkladem bývá ohrožení zásady trvání účetní jednotky. Auditor pod výrok bez výhrad přidá odstavec obsahující tuto skutečnost (5).

### **Výrok s výhradou**

Auditor vysloví výrok s výhradou v případě, že nemůže vydat výrok bez výhrad, ale nesprávnosti vykázané v účetní závěrce nejsou natolik významné, aby vydal výrok záporný, respektive odmítnutí výroku. Je třeba, aby auditor uvedl důvod výhrady. Příkladem může být skutečnost, že se nemohl zúčastnit inventury zásob a nemohl se přesvědčit jinými auditorskými způsoby. V takovém případě vysloví výhradu k položce zásob, což ale neznamená, že vykázaný stav není správný (1).

### **Záporný výrok**

Záporný výrok vydá auditor tehdy, je-li nesouhlas s účetní závěrkou natolik důrazný, že by výrok s výhradou neodpovídal míře zjištěných nedostatků a nesprávností. Příkladem může být rozpor auditora s vedením společnosti týkající se vhodnosti účetních postupů či přiměřenosti informací uvedených v příloze. I tento výrok musí auditor odůvodnit (15).

### **Odmítnutí výroku**

Odmítnutí výroku vydá auditor za předpokladu, že jeho omezení během výkonu auditu bylo natolik zásadní, že nedokáže vyjádřit názor na věrné a poctivé zobrazení skutečností vykázaných v účetní závěrce. Pro tento výrok musí auditor opět uvést důvod (5).

Audit účetní závěrky, audit výroční zprávy i ověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami probíhají podle odlišných pravidel, a tak je žádoucí, aby ze zprávy auditora jasně vyplývalo, co a jakým způsobem ověřoval. Auditor může vydat zvlášť zprávu o auditu účetní závěrky, zprávu o ověření výroční zprávy a zvlášť zprávu o ověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami, nebo všechny tři zprávy zahrne do jedné souhrnné, která však obsahuje náležitosti a má rozsah odpovídající sestavení tří samostatných zpráv (5).

### **3 AUDIT Z POHLEDU ÚČETNÍ JEDNOTKY**

V předchozích kapitolách byl rozebírán audit z pozice auditorské společnosti, respektive z pohledu statutárního auditora. S ohledem na zaměření praktické části diplomové práce je tato kapitola věnována problematice auditu z pohledu auditované účetní jednotky.

Nejen zákon o auditorech, ale i další relevantní zdroje se zabývají povinnostmi auditovaných společností v souvislosti s výkonem auditu. Mezi hlavní povinnosti auditovaných subjektů patří určení auditora, uzavření smlouvy o auditu či samotná příprava účetní jednotky na audit (5).

#### **3.1 Určení auditora**

V účetních jednotkách s povinností mít účetní závěrku ověřenou auditem, určuje auditora nejvyšší orgán společnosti. Dříve tato pravomoc náležela zpravidla managementu společnosti, což nezajišťovalo dostatečnou nezávislost auditora na managementu. Jestliže nejvyšší orgán auditora neurčí, může se této role chopit dozorčí orgán společnosti (1).

První komunikaci s auditorem by účetní jednotka měla zahájit ještě před datem účetní závěrky. Započít kontakt s auditorem co nejdříve je nutné především, je-li audit vykonáván poprvé a dále kvůli způsobu zjišťování důkazních informací auditorem. Specifikem způsobu sběru takových informací zpravidla bývá účast auditora na fyzických inventurách. Na základě zákona o účetnictví mohou účetní jednotky provádět inventury během posledních čtyř měsíců účetního období, případně ještě v prvním měsíci nového účetního období. Z pohledu auditora není přijatelné komunikovat s účetní jednotkou až po inventurách, což by se mohlo promítnout do jeho výroku, ve kterém by vyjádřil svoji nejistotu ohledně správnosti zůstatků některých majetkových položek obsažených v účetní závěrce (5).

#### **3.2 Uzavření smlouvy o povinném auditu**

Smlouvu o povinném auditu má statutární orgán účetní jednotky právo uzavřít pouze s auditorem, kterého určil nejvyšší orgán, respektive dozorčí orgán společnosti. Za předpokladu, že by auditor nebyl schválen valnou hromadou a představenstvem nebo

jednatel by s ním uzavřeli smlouvu o povinném auditu, byla by tato smlouva zcela neplatná (1).

### **Předčasné ukončení smlouvy o povinném auditu**

Existují situace, za nichž může nastat předčasný zánik smluvního vztahu mezi auditorem a auditovanou účetní jednotkou, jedná se zejména o:

- splnění závazků plynoucích ze smluv,
- vzájemnou dohodu obou smluvních stran,
- uplynutí doby (v případě sjednání smlouvy na dobu určitou),
- jednostranné ukončení – výpověď či odstoupení od smlouvy (1).

Zákon o auditorech upravuje případy a situace, kdy může auditovaná společnost jednostranně ukončit závazkový vztah dle smlouvy o povinném auditu. Auditovaná účetní jednotka může smluvní vztah s auditorem ukončit pouze v případě, že auditor nevykonává povinný audit v souladu s právními předpisy, interními předpisy či etickým kodexem. Pouhý fakt, že se názor účetní jednotky na realizované auditorské postupy liší, nemůže být podnětem pro ukončení vztahu s auditorem (1).

Účetní jednotka, ale i auditor jsou povinni neprodleně informovat Radu pro veřejný dohled nad auditem o odstoupení od smlouvy o povinném auditu včetně oznámení důvodů, které tento krok vyvolaly. Stejně musí postupovat i v případě jiného způsobu ukončení smluvního závazkového vztahu v případě předčasného ukončení (1).

### **3.3 Postup po uzavření zakázky**

V případě uzavření zakázky musí vedení účetní jednotky naplánovat a zorganizovat schůzky s auditorem za účelem komunikace, která bude v průběhu ověřování účetní závěrky nezbytná. Management firmy rovněž musí auditora seznámit s osobami, které bude moci kontaktovat s případnými dotazy a které mu budou při výkonu jeho činnosti k dispozici (5).

Auditovaná účetní jednotka musí auditorovi poskytnout písemné prohlášení, že si je vědoma své odpovědnosti a že přiznává odpovědnost za tyto skutečnosti:

- sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení dle příslušného rámce účetního výkaznictví,
- vnitřní kontrolní systém, jenž je dle názoru vedení společnosti nutný pro sestavení této závěrky (cílem je zamezit podvodům a chybám, případně je odhalovat),
- potvrzení, že rozvaha obsahuje všechny závazky a že jiné neexistují,
- potvrzení, že účetní závěrka zohledňuje veškerá budoucí rizika a ztráty známé k datu jejího sestavení,
- potvrzení, že si vedení účetní jednotky není vědomo nesprávností či podvodů ze strany zaměstnanců,
- poskytnutí všech potřebných informací, o kterých vedení ví, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky (právní dokumenty, zápisy z jednání orgánů společnosti souvisejících s účetní závěrkou),
- poskytnutí dalších informací, o které auditor pro účely provedení auditu požádá,
- neomezený přístup auditora k osobám působícím ve společnosti, jež mohou auditorovi poskytnout potenciální důkazní informace (1).

Prohlášení k účetní závěrce by mělo být datováno co nejbližší k datu zprávy auditora, ale ne po tomto datu. Případné neposkytnutí prohlášení upozorní auditora na skutečnost, že mohou existovat významné problémy. Neuzná-li vedení společnosti odpovědnost za výše uvedené skutečnosti nebo odmítne-li se zavázat k poskytnutí písemného prohlášení, je pravděpodobné, že auditorovi nebude umožněno získat žádoucí a dostačující důkazní informace. V takovém případě auditor zakázku nepřijme (1).

### **3.4 Příprava účetní jednotky na audit**

Před vlastním zahájením auditu probíhají v účetní jednotce činnosti, kterými se auditovaná společnost připravuje na audit. Jedná se především o přípravu dokumentů, které slouží jako podklady a zdroj informací pro auditora. Patří sem například účetní závěrka, výroční zpráva, právní dokumenty, daňové a účetní dokumenty (5).



## **Účetní závěrka**

Účetní závěrka se skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy k účetní závěrce a může zahrnovat i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu (18).

## **Výroční zpráva**

Výroční zprávu jsou povinny vyhotovit účetní jednotky se zákonnou povinností auditu. Smyslem výroční zprávy je poskytovat komplexní a vyvážené informace o vývoji činnosti, výkonnosti a hospodářské situaci účetní jednotky. Výroční zpráva tedy obsahuje údaje finančního i nefinančního charakteru. Tyto informace se týkají například významných skutečností, které nastaly po rozvahovém dni, dále aktivit v oblasti výzkumu a vývoje, aktivit v oblasti ochrany životního prostředí či očekávaného vývoje hospodářských aktivit společnosti. Výroční zpráva zahrnuje i ověřenou účetní závěrku, zprávu o auditu a jako přílohu zprávu o vztazích mezi propojenými osobami. Výroční zpráva podléhá ověření auditorem (5).

## **Zpráva o vztazích mezi propojenými osobami**

Ovládaná účetní jednotka je povinna vypracovat zprávu o vztazích mezi propojenými osobami. Údaje obsažené ve zprávě o vztazích se týkají zejména smluv uzavřených mezi propojenými osobami během účetního období, dále opatření přijatých v zájmu propojených osob a jejich výhody či nevýhody, druh protiplnění poskytnutého propojenými osobami při plnění ovládané osoby. Zpráva o vztazích mezi propojenými osobami podléhá ověření auditorem (5).

## **Právní dokumenty**

Management společnosti musí auditorovi předložit:

- výpis z obchodního rejstříku (aktuální i předchozí, pokud nastala změna),
- společenskou smlouvu, příp. stanovy (při prvním auditu),
- zápisy z jednání valné hromady uskutečněných během účetního období, především z jednání, na nichž byla schválena účetní závěrka a návrh rozdělení výsledku hospodaření,

- zápisy z jednání představenstva a dozorčí rady, pokud byly předmětem jednání skutečnosti týkající se hospodaření společnosti,
- výpis z katastru nemovitostí,
- významné smlouvy (leasingy, úvěry, nájem),
- seznam podniků ve skupině (5).

### **Daňové dokumenty**

- registrace k daním u finančního úřadu – uvědomí auditora o příslušnosti účetní jednotky k určitému správci daně, k jakým daním je registrován a umožní mu kontrolu plnění daňových závazků společnosti,
- daňová přiznání,
- výsledky daňových kontrol, pokud během účetního období proběhly (5).

### **Vnitřní směrnice účetní jednotky**

- oběh účetních dokladů a podpisových vzorů – základní interní směrnice upravující způsob zpracování účetních dokladů v účetní jednotce a odpovědnost za doklady,
- účtový rozvrh pro ověřované účetní období – účtový rozvrh zahrnující seznam syntetických a analytických účtů má každá účetní jednotka, sestavuje se pro každé účetní období,
- seznam účetních knih – napomáhá auditorovi orientovat se v účetním systému; zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám minimální povinnost vedení účetních knih (deník, hlavní kniha, knihy analytických účtů, knihy podrozvahových účtů),
- harmonogram účetní závěrky – tato směrnice je pro auditora významná, slouží jako podklad pro vytvoření jeho vlastního harmonogramu při plánování auditu,
- pokyny k inventarizaci – účetní jednotky musí provádět inventarizaci veškerého majetku a závazků minimálně jednou ročně,
- odpisový plán – směrnice regulující oblast dlouhodobého majetku, která by měla zahrnovat cenové limity, od nichž účetní jednotka vykazuje majetek jako dlouhodobý, dále způsob oceňování, způsob určení pořizovací ceny, způsob ocenění majetku vyrobeného ve vlastní režii; v odpisovém plánu je nutné stanovit

předpokládanou životnost dílčích skupin dlouhodobého majetku, od níž se odvíjí doba odpisování a způsob účetních a daňových odpisů,

- zásoby – způsob evidence a oceňování – směrnice reguluje možné metody účtování zásob: průběžný způsob účtování (způsob A) či periodický způsob účtování (způsob B), dále způsob ocenění při pořízení, při výdeji do spotřeby či prodeji (skutečná cena, průměrná cena, metoda FIFO...),
- pravidla pro vedení pokladny – stanovení hmotné odpovědnosti, limity pokladní hotovosti; valutová pokladna musí být vedena zvlášť, musí být určena pravidla pro přepočítávání valut na českou měnu,
- cenné papíry a podíly – směrnice reguluje vybraný způsob oceňování, v případě dlouhodobého finančního majetku, jenž představuje rozhodující či podstatný vliv, lze oceňovat ekvivalencí; v případě krátkodobých cenných papírů určených k obchodování zákon umožní ocenění reálnou hodnotou,
- valutové a devizové operace,
- časové rozlišení nákladů a výnosů – reguluje směrnice zajišťující dodržování věcné a časové příslušnosti nákladů a výnosů; vymezí položky, které se budou časově rozlišovat a které nikoliv, neboť nejsou významné,
- způsob zjišťování dohadných položek – směrnice reguluje tento způsob u všech položek spadajících do ověřovaného účetního období, u nichž je vyžadován kvalifikovaný odhad,
- tvorba a čerpání rezerv – směrnice obsahuje zejména časový harmonogram tvorby a čerpání rezerv,
- tvorba opravných položek – smyslem směrnice je regulace oceňování vybraných položek aktiv v případě, že změna ocenění není trvalá,
- pracovní cesty včetně cestovních náhrad – směrnice regulující ustanovení zákoníku práce v souvislosti s tuzemskými a zahraničními pracovními cestami zaměstnanců, vymezuje limity stravného, kapesné, způsob a lhůty vyúčtování pracovních cest z pozice zaměstnanců,
- používání osobních a ochranných prostředků,
- pravidla pro používání finančních nástrojů,
- ostatní směrnice dle potřeb konkrétní účetní jednotky (5).

### **Ostatní dokumenty**

- inventarizační zápisy – představují důkazní materiál při realizaci analytických testů věcné správnosti, auditor ověřuje formální správnost inventarizačních zápisů a promítnutí výsledků inventarizace do účetnictví i účetní závěrky; inventurní soupisy jakožto průkazné účetní záznamy obsahují skutečnosti, podle nichž lze zjištěný majetek a závazky jednoznačně určit; podpis osoby odpovědné za zjištění inventarizačních skutečností, podpis osoby odpovědné za provedení inventarizace, metodu zjišťování skutečných stavů, ocenění majetku a závazků ke dni ukončení inventury a datum zahájení a ukončení inventury,
- údaje o počítačovém a softwarovém zařízení – tyto údaje auditor vyžaduje za účelem porozumění účetnímu systému, který je podporován počítačem. Mezi základní dokumenty, z nichž je možné čerpat informace o tomto účetním systému, patří uživatelská příručka, organizační řád účetní jednotky, oběh účetních dokladů (5).

## **4 POZNATKY O AUDITU V RAKOUSKU**

Účetní jednotka, již se tato diplomová práce ve své praktické části zabývá, byla založena a je vlastněna rakouskou mateřskou společností. S ohledem na původ účetní jednotky a jejího vlastníka je tato kapitola věnována vybraným informacím o auditu v Rakousku.

### **4.1 Institut rakouských auditorů**

Institut rakouských auditorů je organizace dobrovolných auditorů v Rakousku, která má v současné době více než 800 členů. Nejvyšším orgánem této organizace je valná hromada, která zasedá každý rok na jaře. Celou organizaci pak řídí předsednictvo. Auditoři mají na starosti dohled nad správností účetní závěrky. V kompetenci čestné a disciplinární rady je ukládat disciplinární opatření a navrhopat vyloučení členů. Podpora správní rady a pracovních skupin je zabezpečena ostatními zaměstnanci institutu (19).

Záměrem organizace je podporovat zájmy rakouských auditorů a auditorských společností. K tomu náleží další rozvoj profesního profilu auditorů stejně jako profesní orientace členů organizace. Ta má být platformou pro podporu zájmů svých členů v širším slova smyslu. Prostředky k dosažení tohoto záměru jsou zejména:

- zastupování zájmů rakouských auditorů,
- odborné zhodnocení profesních témat týkajících se povolání auditora,
- pořádání akcí (symposia, přednášky a diskuze, praktické semináře),
- vydávání publikací (novinky, časopisy, ročenky, kodexy, odborné knihy),
- styk s obdobnými organizacemi v Rakousku i v zahraničí,
- styk s univerzitním výzkumem v auditorské sféře,
- zajištění komunikace mezi členy instituce (19).

Stanovy regulují fungování instituce a určují především název, sídlo a účel organizace, ale rovněž práva a povinnosti jejích členů, stejně jako funkce dílčích orgánů (19).

Vynikající členové organizace bývají vyznamenáváni za své celoživotní dílo (19).

#### **4.1.1 Orgány Institutu**

Hlavními orgány Institutu rakouských auditorů jsou předsednictvo, valná hromada, kontrolori a vědecká rada (19).

##### **Předsednictvo**

Předsednictvo Institutu rakouských auditorů tvoří prezident a jeho tři zástupci, pokladník, tajemník a poradce. Prezident zastupuje organizaci navenek, vede zasedání předsednictva a valné hromady. V případě prezidentovy nepřítomnosti jej zastupují jeho tři zástupci. Pokladník se zabývá finančním řízením a vyhotovuje účetní závěrku. Tajemník má na starosti vedení korespondence instituce a vedení protokolu během zasedání valné hromady a předsednictva. K předsednictvu mohou být každý rok přidáni nejvýše dva členové institutu (19).

##### **Kontrolori**

Valná hromada Institutu rakouských auditorů volí každý rok dva kontrolory. Kontrolori obstarávají dohled nad formální a materiální správností účetní závěrky a její pravidelností a o výsledku vyhotovují zprávu v písemném provedení. O tomto výsledku uvědomují rovněž předsednictvo a valnou hromadu. Funkční období kontrolorů je fiskální rok, přičemž existuje možnost jejich opětovné volby (19).

##### **Valná hromada**

Valná hromada je svolávána prezidentem každoročně, nejméně jedenkrát v prvních čtyřech měsících kalendářního roku. V průběhu zasedání valné hromady probíhá odborná přednáška, která přispívá k dalšímu vzdělávání členů organizace. Poslední zasedání valné hromady se konalo dne 24. dubna 2017 (19).

##### **Vědecká rada**

Vědecká rada zabezpečuje spolupráci mezi vědou a praxí. Členové vědecké rady udělují společně se zástupci předsednictva ocenění za výzkum a vývoj v oblasti auditu (19).

Institut rakouských auditorů je také členem následujících organizací:

- **Austrian Financial Reporting and Auditing Committee**

K hlavním cílům této organizace patří získávání aktuálních informací v oblasti účetnictví na národní, evropské a mezinárodní úrovni stejně jako vyjadřování odborných názorů k daným tématům účetnictví (19).

- **Accountancy Europe**

Řada členů Institutu rakouských auditorů působí také v této organizaci (19).

- **International Federation of Accountants**

K základním úkolům této organizace patří stanovení mezinárodních, odborných, etických a vzdělávacích směrnic v oblasti účetnictví. K naplnění těchto cílů byly vytvořeny následující pracovní skupiny – Vzdělávací výbor, Etický výbor, Výbor financí a managementu, Výbor mezinárodního auditu, Výbor pro veřejný sektor a Výbor informačních technologií (19).

- **Inspekce rakouského účetnictví**

Úkolem této organizace je vytvoření zkušebního postupu pro účetnictví firem, jejichž cenné papíry jsou obchodovatelné na regulovaném trhu v zemi. Tato organizace byla zřízena na základě zákona o kontrole účetnictví (19).

## **4.2 Profese auditora**

Tato kapitola specifikuje požadavky a kritéria pro výkon auditorské profese v Rakousku.

### **4.2.1 Rozsah oprávnění**

Hlavním úkolem auditora je ověření účetní závěrky a vyhotovení zprávy o tomto ověření. Auditor vykonává též funkci poradce v oblasti ekonomiky. K tomu je nezbytná vysoká úroveň vzdělání a povinné další vzdělávání k zajištění kvalitního výkonu této profese (20).

Auditor je oprávněn vykonávat následující činnosti:

- provedení auditu a vyhotovení zprávy auditora,

- výkon zákonem předepsané kontroly účetnictví, účetní uzávěrky, nákladového účetnictví, kalkulace a obchodního finančního řízení společnosti, součástí je vyhotovení zprávy auditora,
- poradenství v oblasti účetní rozvahy a uzávěrky účetních knih,
- veškeré poradenské služby související s účetnictvím společnosti a týkající se organizace vnitřní kontroly,
- poradenství v oblasti nápravy, vytvoření posudku a organizace plánů vedoucích k nápravě a kontrola jejich provedení,
- poradenství v právních záležitostech souvisejících s výkonem činnosti auditora,
- poradenství klientům ve finančních záležitostech,
- vytvoření znaleckého posudku v oblasti účetnictví a účetní rozvahy na základě odborných znalostí v této oblasti,
- splnění veškerých úkolů ohledně kontroly ekonomických záležitostí, které mohou být realizovány výhradně auditorem (20).

#### **4.2.2 Požadavky na vzdělání**

##### **Všeobecné informace ke zkoušce**

Pro výkon povolání auditora je třeba složit zkoušku. Povolení k této zkoušce získá osoba, která absolvovala studium na příslušné vysoké škole v Rakousku a v daném oboru má alespoň tříletou praxi. Komora auditorů v rámci své vyhlášky stanovuje, které vysoké školy splňují požadavky na vzdělání auditora. K takovým vysokým školám patří zejména ty, které poskytují základní znalosti potřebné pro profesi auditora. Vyhláška týkající se auditorské zkoušky je dostupná v úředním listě Komory auditorů nebo na jejích internetových stránkách (20).

K auditorské zkoušce je třeba podat přihlášku, předložit průkaz totožnosti a dále důkazy o tom, že byly splněny podmínky pro absolvování zkoušky a předložit doklad o zaplacení poplatku za zkoušku. Výše poplatku za zkoušku je stanovena zkušebním řádem. Přihláška ke zkoušce musí být v německém jazyce a musí být písemně doručena Komoře auditorů. O připuštění k auditorské zkoušce rozhoduje Komora auditorů, která následně informuje žadatele o zkoušku. Žádosti o připuštění ke zkoušce je vyhověno, jsou-li splněny všechny zákonem stanovené podmínky (20).



### **Obsah zkoušky**

Auditorská zkouška má dvě části, písemnou a ústní. Podmínkou k přistoupení k ústní části zkoušky je úspěšné absolvování její písemné části. Obsahem písemné části je zpracování témat týkajících se účetnictví a právní vědy (20).

V rámci ústní části zkoušky je třeba zodpovědět otázky z následujících oblastí – daňové právo, finanční výkazy, účetní závěrka a její analýza, mezinárodní účetní standardy, nákladové účetnictví, organizační struktura společnosti a vnitřní kontrola, rozpočtování, znalosti o akciových společnostech, finance a investice, zdanění podniků, základy statistiky, obchodní a pracovní právo, insolvenční právo, základy občanského práva, základy správního práva, základy bankovního a pojistného práva, znalosti zákona o životním prostředí či vybrané právní předpisy Evropské unie (20).

Celá zkouška se uskutečňuje v německém jazyce a ústní část zkoušky je veřejná. Zkouška probíhá před zkušební komisí, která se skládá z předsedy, požadovaného počtu zástupců a požadovaného počtu zkušebních komisařů. Po úspěšném absolvování zkoušky musí být kandidátem složena přísaha před spolkovým ministrem hospodářství a práce, případně před jeho zástupcem. Poté absolvent obdrží certifikát, který jej opravňuje k výkonu auditorské profese (20).

### **4.3 Všeobecné podmínky smlouvy pro provedení auditu**

Osoba oprávněná k výkonu auditorské profese je povinna se při své činnosti řídit stanovenými zákony. Auditor má právo stanovit si k výkonu této činnosti určitý počet spolupracovníků způsobilých k výkonu tohoto povolání. Dále platí, že právo platné v zahraničí je zohledněno pouze tehdy, je-li toto výslovně stanoveno písemnou formou (21).

Podmínky smlouvy platí pro kontrakty o auditu se zprávou auditora nebo bez ní, pro odborné posudky, soudní posudky, sestavení účetní závěrky, daňové poradenství a další činnosti s výjimkou účetnictví a odvodů. Pokud se změní právní situace po odevzdání konečného písemného vyjádření, není auditor povinen upozornit klienta na důsledky plynoucí z této změny (21).

#### **4.3.1 Povinnosti zákazníka**

Klient je povinen postarat se o to, aby auditor obdržel včas veškeré podklady nutné pro provedení auditu a aby byl seznámen se všemi událostmi a okolnostmi, které by mohly mít význam při jeho provedení. Totéž platí i pro všechny podklady, události a okolnosti, které nastaly teprve během výkonu činnosti auditora. Zákazník je zodpovědný za úplnost všech podkladů, což dokládá písemným potvrzením v rámci daných formulářů (21).

#### **Zajištění nezávislosti**

Zákazník se zavazuje zajistit všechna opatření k tomu, aby nebyla ohrožena nezávislost spolupracovníků auditora. Zákazník souhlasí s tím, že jeho osobní data, tedy jméno, způsob a rozsah úkonů dohodnutých mezi ním a auditorem mohou být zpracována za účelem přezkoumání zjištěných skutečností z důvodů podjatosti a předána ostatním členům asociace, stejně jako do zahraničí. Za tímto účelem zbavuje zákazník auditora povinnosti diskrétnosti (21).

Zákazník v této souvislosti bere v potaz skutečnost, že ve státech, které nejsou členy Evropské unie, může být nižší úroveň ochrany dat než v zemích Evropské unie. Zákazník může tento souhlas kdykoli písemně odvolat (21).

#### **4.3.2 Podání zprávy**

Není-li dojednáno jinak, musí být o kontrolách a posudcích podána písemná zpráva. Auditor ručí pouze za písemné zprávy a prohlášení o výsledcích své činnosti, za ústní vyjádření odpovědný není. Veškerá vyjádření a zprávy auditora i jeho spolupracovníků jsou závazné pouze tehdy, jsou-li vytvořeny v písemné formě, případně písemně potvrzeny. Za písemná vyjádření jsou považována vyjádření obsahující podpis. V žádném případě sem nepatří zprávy v elektronické podobě (21).

Při elektronickém zprostředkování informací a dat nejsou vyloučeny chyby. Auditor ani jeho spolupracovníci tedy neručí za chyby, které mohou být způsobeny právě elektronickým přenosem. Elektronické zprostředkování informací je proto možné výlučně na odpovědnost klienta. Ten si musí být vědom skutečnosti, že při použití

internetu není zaručeno zachování informací v tajnosti. Stejně tak není zabezpečen přesný přenos informací prostřednictvím telefonu či faxem (21).

#### **4.3.3 Ochrana duševního vlastnictví auditora**

Klient musí zodpovídat za to, že všechny zprávy, posudky, organizační plány, návrhy a výpočty budou použity výhradně za účelem stanoveným ve smlouvě. V ostatních případech je předání jak písemných, tak i ústních vyjádření třetí osobě možné jen s písemným souhlasem auditora. Použití písemných a ústních vyjádření auditora k reklamním účelům je nepřípustné, porušení této zásady opravňuje auditora k okamžitému vypovězení smlouvy. Auditor má na všechny své výkony autorské právo. Jejich poskytnutí tak závisí na písemném souhlasu auditora (21).

#### **4.3.4 Odstranění nedostatků**

Auditor je oprávněn a současně povinen odstranit dodatečně nesprávnosti a nedostatky ve svých písemných i ústních vyjádřeních a je rovněž povinen o této skutečnosti neprodleně informovat zákazníka. Klient má nárok na bezplatné odstranění těchto nedostatků, který trvá šest měsíců po ukončení auditu. Zákazník má v případě jakýchkoli nedostatků nárok na náhradu škody (21).

#### **4.3.5 Odpovědnost**

Auditor odpovídá pouze za záměrné a hrubou nedbalostí způsobené porušení nabytých povinností. V případě hrubé nedbalosti zahrnuje náhrada škody maximálně desetinásobek minimálního pojistného z pojištění profesní odpovědnosti na základě zákona o veřejném účetnictví v aktuálně platném znění. Nárok na náhradu škody lze uplatnit pouze po dobu šesti měsíců od doby, kdy byly nedostatky zjištěny a oznámeny. V případě poskytnutí auditorské zprávy začíná běžet promlčecí lhůta nejpozději poskytnutím této zprávy (21).

#### **4.3.6 Diskrétnost a ochrana osobních dat**

Auditor je podle zákona o veřejném účetnictví povinen mlčet o všech skutečnostech, které zjistil v souvislosti s výkonem své činnosti. Výjimkou je případ, kdy zákazník auditora

této mlčenlivosti zbaví. Auditor je oprávněn předat zprávy, posudky a další písemná vyjádření o výsledcích své činnosti třetí osobě pouze se svolením zákazníka (21).

Auditor má oprávnění ke zpracování jemu svěřených osobních údajů v rámci své činnosti. Podle zákona o ochraně dat je auditor povinen dbát na utajení dat, s nimiž pracuje. Materiály, se kterými auditor při své činnosti operuje (nosiče dat, osobní údaje, kontrolní čísla, analýzy a programy), musí být podle zákona o ochraně dat navraceny zákazníkovi. Výjimkou je písemné nařízení ze strany zákazníka týkající se předání těchto materiálů třetí osobě (21).

#### **4.3.7 Výpověď smlouvy**

Obě smluvní strany mohou kdykoli vypovědět smlouvu s okamžitou platností, pokud není písemně určen jiný postup nebo nestanoví-li zákon jinak. Smlouva může být vypovězena bez udání významného důvodu při dodržení lhůty tří měsíců, není-li písemně stanoveno jinak (21).

Při vypovězení smlouvy se za výsledek považují ty výkony, jejichž úplné provedení je možné během výpovědní lhůty. V případě výpovědi je nutné klientovi během jednoměsíční lhůty oznámit, které výkony patří v době vypovězení smlouvy k dokončeným (21).

#### **4.3.8 Neschopnost zákazníka spolupracovat**

Za předpokladu, že zákazník není schopen spolupracovat, případně reaguje na veškeré auditorovy podněty se zpožděním, je auditor oprávněn vypovědět smlouvu okamžitě. Jeho nárok na honorář se určuje podle podmínek stanovených v následující kapitole 4.3.9 Nárok na honorář. Auditor má také nárok na náhradu dalších výdajů stejně jako na náhradu způsobených škod (21).

#### **4.3.9 Nárok na honorář**

Za provedené výkony náleží auditorovi sjednaná odměna, a to i v případě, že nedojde ke kompletní realizaci jeho výkonů vlivem okolností, které vznikly na straně zákazníka a za které je odpovědný zákazník. Pokud zákazník žádoucím způsobem nespolupracuje

s auditorem, je auditor oprávněn stanovit lhůtu, do kdy má dojít k nápravě. V případě bezvýsledného uplynutí lhůty je smlouva považována za zrušenou. Pokud auditor vypoví smlouvu v nevhodnou dobu bez udání závažného důvodu, musí zákazníkovi nahradit škodu vzniklou v důsledku této výpovědi (21).

Není-li výslovně stanoveno, že auditor pracuje nezištně, náleží mu ze zákona adekvátní odměna. Nárok na honorář auditora je závislý na dohodě mezi auditorem a klientem. Kvalita dohody mezi auditorem a zákazníkem je dána zejména co možná nejjasnějším sjednáním honoráře. Nejmenší zúčtovatelná jednotka výkonu auditora je jedna čtvrt hodina. Obvykle bývá započítávána i doba jízdy. Studium spisů v kanceláři auditora, které je nutné k přípravě jeho práce, může být zaúčtováno zvlášť (21).

Objeví-li se dodatečně zvláštní okolnosti, kvůli kterým je již dohodnutá odměna považována za nedostačující, je obvyklé, že proběhne další jednání s cílem dodatečně sjednat adekvátní odměnu. Toto je rovněž běžné u nedostačujících paušálních sazeb. Auditor si dodatečně zaúčtuje vedlejší náklady a daň z obratu. K vedlejším nákladům patří cestovní náklady, diety, náklady na tvorbu fotokopií a dále náklady potřebné pro vytvoření zpráv, posudků apod. Při auditorské činnosti, u níž je vyžadována spolupráce více osob, je nutné zaúčtovat honorář všech zúčastněných (21).

## **Závěr**

Činnost rakouského a českého auditora je v zásadě regulována obdobně, což dokládá i skutečnost, že svoji profesi nesmí žádný z nich vykonávat způsobem, který by byl v rozporu s mezinárodními auditorskými standardy. Co se týče národní právní regulace rakouských auditorů, je možné konstatovat, že zákonodárce přiznává větší práva a více chrání osobu auditora. Naproti tomu český zákonodárce hájí spíše práva a zájmy auditovaných subjektů.

## **5 AUDIT Z POHLEDU SPOLEČNOSTI XY s.r.o.**

V této kapitole dochází k praktické aplikaci části auditorských postupů ve vybraných oblastech účetní závěrky reálného podniku. S ohledem na sníženou dostupnost určitých informací a dat potřebných pro provedení auditu jsou některé kroky praktické části upraveny. Ověření se dotýká oblasti oběžného majetku, konkrétně zásob nedokončené výroby a polotovarů, krátkodobých pohledávek a prostředků na bankovních účtech. Při zpracování se vychází především z účetní závěrky a výroční zprávy společnosti za rok 2015. Zvláštní pozornost je v analytické části práce věnována problematice přípravy auditu uvnitř účetní jednotky.

Níže jsou uvedeny základní informace o auditované účetní jednotce, která si přeje zůstat v anonymitě, a proto je v diplomové práci dále označována jako společnost "XY" s.r.o.

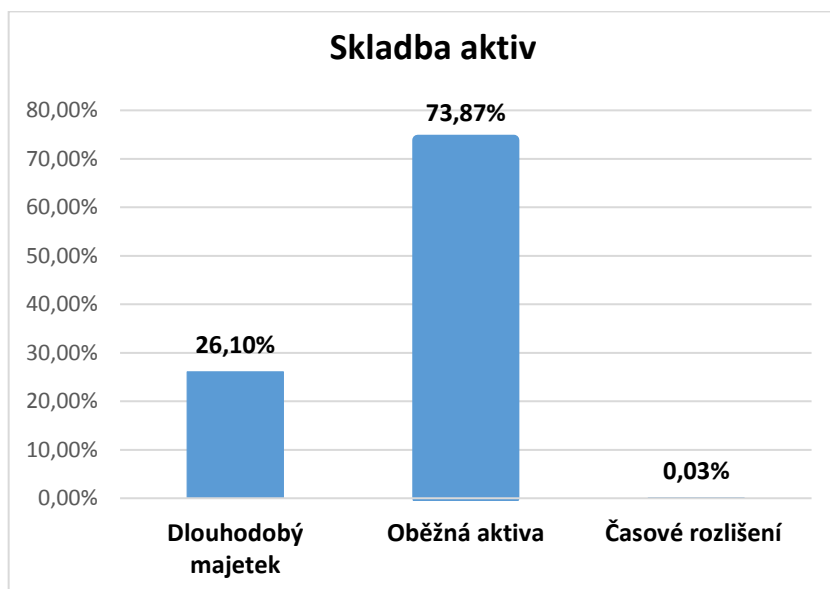
### **5.1 Představení auditované účetní jednotky**

Společnost XY s.r.o. působí v odvětví zpracovatelského průmyslu více než 20 let, její hlavní činností je výkup, sběr a zpracování kovového odpadu a ekologická likvidace autovraků. V současné době svoji činnost realizuje prostřednictvím čtyř provozoven rozmístěných v České republice. Zpracovaný kovový šrot prodává do hutí, a to jak v rámci České republiky, tak v rámci Evropské unie. Nejvíce obchoduje se svojí mateřskou společností sídlící v Rakousku, ale i s ostatními podniky v rámci koncernu, jehož je XY s.r.o. součástí. Společnost zpracovává druhotné suroviny od malých i velkých dodavatelů. Na základě požadavků výrobních podniků či obcí organizuje odvoz kovového odpadu, odborně třídí a ekologicky zpracovává veškerý železný odpad i barevné kovy. XY dále provádí demolice míst s velkým výskytem kovových odpadů a likvidace skládek těchto odpadů. Společnost je držitelem certifikátů ISO 9001 – systém managementu kvality a ISO 14001 – systém environmentálního managementu. Respektuje nejpřísnější ekologické normy platné v rámci Evropské unie a snaží se různými způsoby přispívat k ochraně životního prostředí (pravidelná modernizace vozového parku, maximální využívání železničního způsobu přepravy, elektronicky poháněné stroje, velkoplošné detektory radiace). Důkazem je i poslední významná

investice, jež byla dokončena nedávno, a to výstavba nových protihlukových stěn k zamezení prašnosti a hlučnosti a také výstavba trafostanice.

Právní forma společnosti XY je společnost s ručením omezeným. Její základní kapitál činí 30 mil. Kč. Jediným vlastníkem je rakouská mateřská společnost (podíl na základním kapitálu 100%). Statutárním orgánem jsou dva jednatelé, z nichž je každý oprávněn jednat ve všech úkonech samostatně. Vedoucí pracovníci provozoven rozhodují o výkupech a prodejkách samostatně, a to na základě zmocnění, která jim byla udělena jednateli společnosti. Tito vedoucí pracovníci však dodržují princip respektování pokynů jediného vlastníka společnosti.

Společnost XY je kapitálově lehkou společností, podíl oběžných aktiv na celkovém majetku dosahuje téměř 74 %. Oběžný majetek je z největší části tvořen prostředky na bankovních účtech a krátkodobými pohledávkami za mateřskou společností. Neméně významnou položku oběžných aktiv představuje nedokončená výroba a polotovary. Dlouhodobý nehmotný majetek představuje z hlediska struktury stálých aktiv zanedbatelnou položku, dlouhodobý hmotný majetek, jehož podíl na celkových aktivech činí přibližně 26 %, je tvořen zejména budovami a stroji, dlouhodobý finanční majetek firma nevykazuje.



**Graf 1: Skladba aktiv v roce 2015**

(Zdroj: vlastní zpracování dle rozvahy)

Až z 90 % je společnost XY financována vlastními zdroji. Nejvýznamnější položku vlastního kapitálu představují fondy ze zisku. Cizí kapitál je pak tvořen především krátkodobými závazky.



**Graf 2: Podíl vlastního a cizího kapitálu na celkových pasivech v roce 2015**

(Zdroj: vlastní zpracování dle rozvahy)

## **5.2 Předběžné činnosti auditu společnosti XY**

Předmětem ověření je účetní závěrka společnosti XY za rok 2015 sestavená na základě českých účetních předpisů. Za vyhotovení účetní závěrky odpovídá jednatel společnosti, který je rovněž odpovědný za takovou úroveň vnitřního kontrolního systému, která je podle jeho názoru nezbytná pro sestavení účetní závěrky způsobem, aby neobsahovala významné nesprávnosti zapříčiněné podvodem či chybou.

Hlavním úkolem této části je zhodnotit riziko zakázky auditu, porozumět oblasti podnikání společnosti XY a seznámit se s účetním systémem a vnitřním kontrolním systémem podniku.



### 5.2.1 Zhodnocení rizika zakázky

Dříve, než se auditor rozhodne uzavřít smlouvu o auditu se svým klientem, musí zhodnotit riziko této zakázky. Nejprve je možné zcela vyloučit riziko závislosti auditora ve vztahu ke společnosti XY. Mezi auditorem a účetní jednotkou neexistují žádné rodinné či finanční vazby.

Společnost XY disponuje bohatými zkušenostmi v odvětví zpracování kovů, neboť na trhu úspěšně působí téměř čtvrtstoletí. Jde o odvětví, které je z hlediska legislativních změn v porovnání s jinými obory poměrně stabilní.

Vedení společnosti lze považovat za důvěryhodné. Statutárním orgánem jsou dva jednatele, z nichž každý je oprávněn jednat a podepisovat se jménem společnosti ve všech úkonech samostatně. K personálním změnám v oblasti vrcholového managementu ve společnosti XY příliš nedochází. Funkci statutárního orgánu, tj. jednatelů společnosti vykonávají více než deset let dvě stejné osoby. Během tohoto období nenastaly jakékoliv skutečnosti, které by zpochybňovaly důvěryhodnost firemních orgánů.

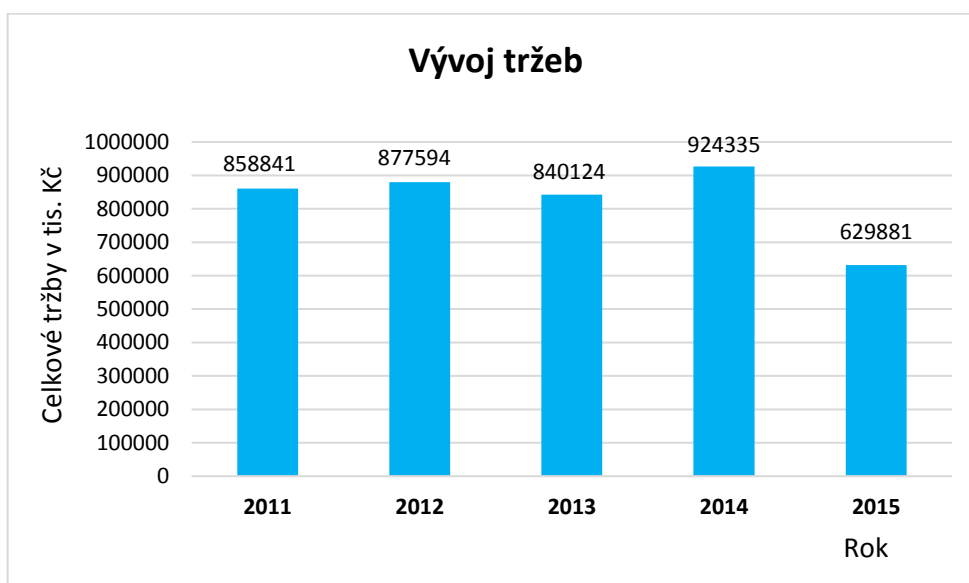
Společnost XY naplňuje předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti. Lze jednoznačně usuzovat, že společnost hodlá ve své činnosti nadále pokračovat. Nejvýznamnějším důkazem je dokončení investice týkající se výstavby nových a úpravy stávajících protihlukových stěn, vybudování přípojky vysokého napětí a trafostanice. V následujícím období společnost plánuje investovat do obnovy zařízení určeného ke zpracování kovových odpadů, konkrétně se jedná o pořízení mobilních elektrických nůžek ke stříhání kovového odpadu, které jsou ekologicky šetrnější.

Účetní jednotka nemá zavedený ucelený systém kontrol, pouze v případě zásob probíhají kontroly kvality průběžně již při převjímce zásob. V případě zjištěných nedostatků v kvalitě, množství či druhu je převzat pouze ten kovový odpad, který odpovídá požadavkům konečných odběratelů.

Společnost vykupuje materiál od fyzických i právnických osob. Obchoduje s tuzemskými partnery (zhruba 20 % tržeb), mateřskou společností a dalšími podniky ve skupině (až 75 % tržeb), zbývajících přibližně 5 % tržeb představují dodávky do ostatních zemí Evropské unie. Obchody s partnery mimo Českou republiku jsou realizovány v eurech,

kurzové riziko je závislé zejména na měnové politice České národní banky. Obecně lze riziko související se zahraničními transakcemi a jejich spolehlivostí považovat za akceptovatelné.

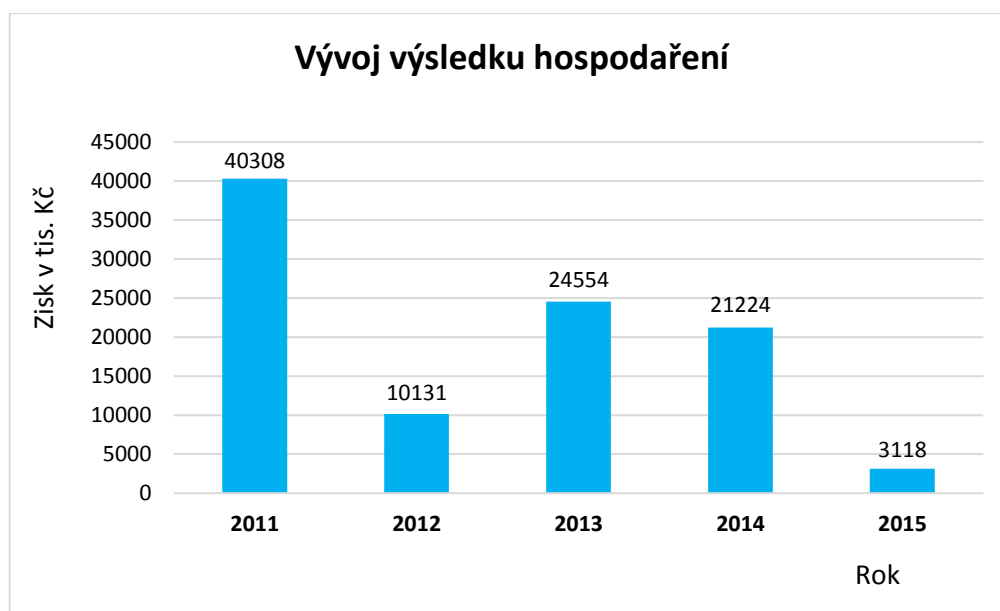
V následujícím grafu je zachycen vývoj tržeb společnosti XY v letech 2011 – 2015. Jedná se o relativně stabilní vývoj bez výrazných výkyvů, pouze v ověřovaném roce 2015 je zaznamenán prudký pokles tržeb oproti roku 2014, a to v důsledku obrovského poklesu cen komodit včetně kovového odpadu, který nastal ve druhé polovině roku 2015.



**Graf 3: Vývoj tržeb společnosti XY v letech 2011 - 2015**

(Zdroj: vlastní zpracování)

Zisk vykázaný společností XY v roce 2015 činí 3.118 tis. Kč. Ve srovnání s předchozím účetním obdobím došlo k rapidnímu poklesu zisku o více než 85 %. Jak již bylo uvedeno, hlavní roli zde sehrálo snížení tržeb, které bylo v největším měřítku zapříčiněno všeobecným poklesem cen komodit ve druhém pololetí roku 2015. Tento negativní vývoj se v plné míře promítnul zejména do výsledků hospodaření za měsíc listopad a prosinec, čímž došlo k ovlivnění celkového výsledku hospodaření roku 2015. Vývoj výsledku hospodaření je znázorněn v následujícím grafu.



**Graf 4: Vývoj výsledku hospodaření společnosti XY v letech 2011 - 2015**

(Zdroj: vlastní zpracování)

### 5.2.2 Porozumění oblasti podnikání společnosti XY

Hlavním předmětem činnosti společnosti XY je výkup a zpracování kovového odpadu a ekologická likvidace autovraků. Dodává malým i větším odběratelům v rámci České republiky, ale i Evropské unie. Největší podíl na tržbách má však její mateřská společnost v Rakousku. Společnost se dále zabývá zpracováním druhotných surovin od velkých i malých dodavatelů. Zpracovaný odpad prodává též jako materiál do hutí. Na základě požadavků výrobních podniků či obcí organizuje odvoz kovového odpadu, odborně třídí a ekologicky zpracovává veškerý železný odpad i barevné kovy. Společnost XY také provádí demolice míst s velkým výskytem kovových odpadů a likvidace skládek těchto odpadů.

Společnost XY striktně dodržuje ekologické zákony a normy stanovené Evropskou unií. Snaží se provozovat svoji činnost způsobem, který je maximálně šetrný k životnímu prostředí. Svědčí o tom četné investice, jimiž společnost usiluje o naplnění přísných ekologických požadavků. Příkladem je výstavba protihlukových stěn a jejich stálé úpravy

včetně rozšiřování nebo pořizování ekologicky příznivějších strojů a zařízení ke zpracování kovových odpadů.

Dříve společnost vykupovala materiál od svých zákazníků za hotové peníze. Legislativní změnou z března roku 2015 byl však tento způsob platby zakázán, a tak poslední dva roky obchody probíhají bezhotovostním způsobem. Výkup kovů výhradně bezhotovostním platebním stykem začal v České republice platit od 1. března 2015. Novela zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech, podává přesný výklad pojmu bezhotovostní platba, kterou může být při výkupu kovů pouze převod z účtu na účet nebo poštovní poukázka. Společnost XY tak byla nucena si od svých zákazníků vyžádat čísla jejich bankovních kont, na která jim posléze na základě dokladů zaslala příslušnou finanční částku, případně je požádala o sdělení adresy, na niž jim poslala složenku. Cílem této novely je zamezit krádežím kovových odpadů, kdy hrozilo riziko nevědomého vykoupení kradeného materiálu (22).

### **5.2.3 Porozumění účetnímu systému společnosti**

Společnost XY vede účetnictví prostřednictvím účetního softwaru BMD, který převzala od své mateřské společnosti. Účetnictví obstarávají pracovníci finančního úseku. V účtárně pracuje celkem šest zaměstnanců, z nichž jeden plní funkci hlavního účetního, resp. vedoucího účtárny. Ten je zodpovědný za přípravu podkladů pro audit. Při auditorských testech skladových pohybů podle vybraných vzorků je přípravou podkladů zpravidla pověřena skladová účetní, již konkrétní sklad náleží na základě odpovědnosti za příslušnou agendu. Obecně je však možné konstatovat, že veškeré auditorem vyžádané podklady předkládá a doplňuje komentáři přímo hlavní účetní.

Společnost vede účetnictví pouze podle českých účetních předpisů. Úzce však spolupracuje s hlavní účetní působící v mateřské společnosti, již je posílán účetní deník, každý měsíc rovněž obdrží podklady o inventuře včetně příloh, denně jsou zasílány informace o účetních saldech, o případných nevyfakturovaných dodávkách apod.

Společnost XY účtuje o zásobách způsobem A, což znamená, že v průběhu roku pořizované zásoby materiálu zaúčtuje na příslušný majetkový účet – 111 – Pořízení

materiálu a 112 – Materiál na skladě, odkud se na základě výdejek vyskládňuje do spotřeby, tj. na účet 501 – Spotřeba materiálu. O materiálu se účtuje v pořizovacích cenách, které zahrnují zejména cenu pořízení materiálu, náklady na dopravu a další náklady vynaložené na pořízení skladových zásob. Oceňování materiálu se uskutečňuje metodou váženého aritmetického průměru a zásoby jsou přepočítávány při každém skladovém pohybu. Touto metodou oceňují zásoby při každém výdeji, aby nebyla skladová karta v záporu.

Nedokončená výroba se oceňuje v cenách zahrnujících cenu materiálu, vedlejší pořizovací náklady a dále proporcionální část režijních nákladů výroby. Aktualizace ocenění výrobních režijních nákladů se provádí vždy na konci příslušného účetního období. Výrobní režijní náklady, které jsou součástí ocenění zásob nedokončené výroby, se rozčleňují podle konkrétních druhů kovového odpadu (železo, barevné kovy,..) a dále podle jednotlivých středisek. Střediska se rozumí čtyři provozovny společnosti XY.

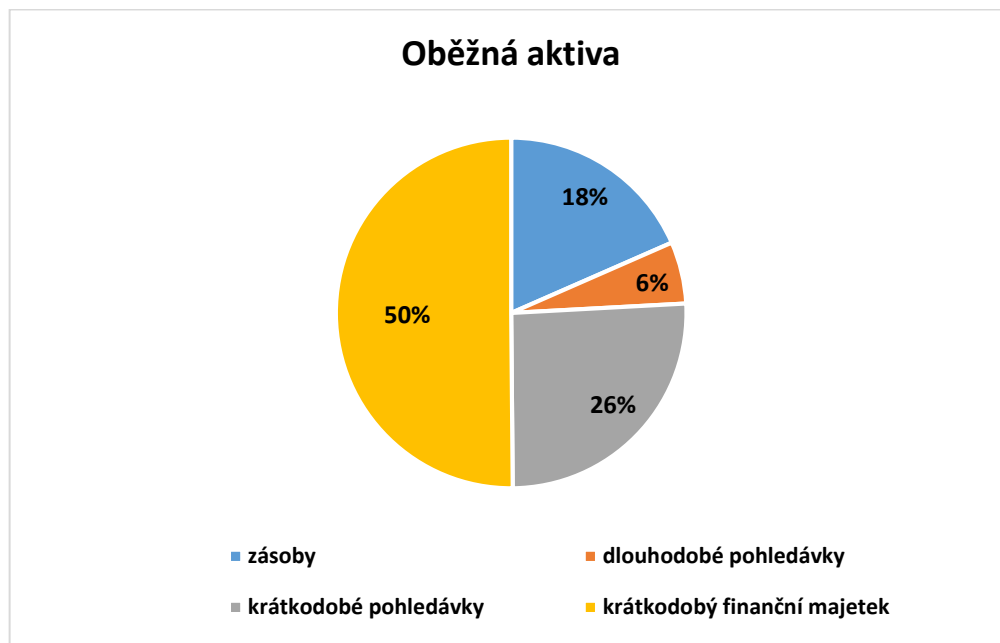
Jak při účtování o zásobách materiálu, tak při účtování o zásobách nedokončené výroby využívá účetní jednotka analytických účtů, a to podle jednotlivých skladů (provozoven).

#### **5.2.4 Porozumění vnitřnímu kontrolnímu systému**

Podobně jako v případě účetního systému převzala společnost XY i systém vnitřních kontrol od své mateřské společnosti. Vnitřní kontrolní mechanismy fungují takovým způsobem, že podklady jsou ve společnosti XY vytvářeny podle českých standardů, resp. pravidel, následně dochází k jejich přepracování na základě rakouských standardů a ve finále ještě podle koncernových standardů.

### 5.3 Audit oběžného majetku

Jak bylo uvedeno v předchozích kapitolách, oběžná aktiva představují rozhodující část majetku auditované účetní jednotky. Proto se tato část zabývá ověřením a výsledky auditu stavu zásob nedokončené výroby a polotovarů, krátkodobých pohledávek a prostředků na bankovních účtech.



**Graf 5: Podíl hlavních složek oběžného majetku na celkových oběžných aktivech**

(Zdroj: vlastní zpracování dle rozvahy)

#### 5.3.1 Zásoby

Zpracování zásob a následný obchod s nimi patří k hlavním podnikatelským aktivitám společnosti XY. Je proto přirozené, že zásoby představují významnou součást majetku podniku. Z celkové výše zásob připadá největší podíl na zásoby nedokončené výroby (až 90 % celkové hodnoty zásob).

### **Zásoby materiálu**

Společnost XY účtuje o materiálu v pořizovacích cenách, které zahrnují zejména cenu pořízení materiálu, náklady na dopravu a další náklady vynaložené na pořízení skladových zásob. Oceňování materiálu se uskutečňuje metodou váženého aritmetického průměru a zásoby jsou přepočítávány při každém skladovém pohybu. Touto metodou oceňují zásoby při každém výdeji, aby nebyla skladová karta v záporu.

### **Zásoby nedokončené výroby**

Nedokončená výroba se oceňuje v cenách zahrnujících cenu materiálu, vedlejší pořizovací náklady a dále proporcionální část režijních nákladů výroby. Aktualizace ocenění výrobních režijních nákladů se provádí vždy na konci příslušného účetního období. Výrobní režijní náklady, které jsou součástí ocenění zásob nedokončené výroby, se rozčleňují podle konkrétních druhů kovového odpadu (železo, barevné kovy,..) a dále podle jednotlivých středisek. Středisky se rozumí čtyři provozovny společnosti XY.

Zásoby materiálu byly k rozvahovému dni vykázány ve výši 382 tis. Kč a vykázaná výše zásob nedokončené výroby k témuž dni činila 25.695 tis. Kč. Zálohy na zásoby byly k rozvahovému dni evidovány v celkové výši 3.433 tis. Kč.

Jelikož aktuální tržní cena zásob v lednu roku 2016 nebyla nižší než skladová cena zásob k rozvahovému dni, nedošlo k vytvoření opravné položky k zásobám.

Společnost XY ke dni 31. prosince 2015 neevidovala na svém skladě cizí skladové zásoby.

Společnost XY s.r.o. provádí inventarizaci zásob jedenkrát ročně k určitému dni. Inventury se provádí každý měsíc též k určitému dni, všechny inventury však neprobíhají v jeden a tentýž den, ale průběžně v různé dny, aby se na ně účetní jednotka stihla připravit. Inventury skladových zásob probíhají takovým způsobem, že skupina pracovníků obchází jednotlivé sklady konkrétních provozoven a provádí odhady – zpravidla u železa, popřípadě zjišťuje skutečný stav fyzicky, a to vážením podle druhů – týká se zpravidla barevných kovů (měď, hliník, zinek apod.). Snaží se tak ubezpečit, že skladované množství odpovídá pohybům na skladových kartách. Každý měsíc se v rámci účetní závěrky ujistí o tom, že souhlasí přírůstky i úbytky skladové zásoby

a odpovídají konečné i počáteční stavy zásob. Pokud železné či barevné kovy není možné převážít, provádí se kvalifikované odhady. Odhady jsou podle nákladového účetnictví stále přesnější. Někdy pracovníci nahlíží do skladových karet a kontrolují příjmy zásob, výdaje a podpisy od zákazníků, jimž se zásoby prodávaly.

Auditor není přítomen na všech inventurách, nicméně účastní se inventur vždy na jiném skladě a v jiné provozovně. O účasti na konkrétních inventurách se rozhoduje auditor sám a navštěvuje zpravidla ty nejvýznamnější.

**Tabulka 2: Vzor fyzické inventury zásob největšího skladu společnosti XY s.r.o.**

(Zdroj: vlastní zpracování)

<b>Fyzická inventura k 7. prosinci 2015</b>	<b>kg</b>	<b>Kč</b>
<b>Počáteční stav</b>	4.485.618	14.126.885,38
<b>Příjem</b>	1.919.741	5.470.726,71
<b>Výdej</b>	2.316.991	7.164.903,58
<b>Konečný stav</b>	4.088.368	12.432.708,51

Metody používané účetní jednotkou při fyzických inventurách jsou tedy vážení nebo odborný kvalifikovaný odhad. U železa převažují odhady množství, v případě barvených kovů se jedná o jejich zvážení – přibližně 70 %, pro zbývající část se též používají odhady (např. hliník). Vnitropodniková směrnice účetní jednotky stanoví u fyzických inventur zásob toleranci 10 % (diference ve výši do 10 % je tedy považována za rozdíl do normy). Před vlastní inventurou se společnost XY snaží co nejvíce zásob vyvézt odběrateli, aby měli co nejmenší zůstatky. Ke konci roku pak na začátku prosince (např. 8. 12. 2015) proběhne fyzická inventura a k rozvahovému dni se už ověřují pouze pohyby do 31. 12. 2015. Inventury provedené podle jednotlivých skladů, respektive provozoven v měsících listopad a prosinec 2015 neprokázaly rozdíly mezi skutečností a skladovou evidencí, které by přesahovaly 10 %.

Ocenění skladových karet se uskutečňuje na základě ceníku, který je v případě železných kovů platný zpravidla na celý měsíc, u barevných kovů vychází každý týden ceník nový.

Skladové karty mohou být rovněž oceněny pevnou cenou, a to v případě, že cena není známa a objeví se například až 21. den v měsíci.



Ocenění se příliš neodchyluje, obraty jsou téměř stejné, nekolísají. Nastane-li odchylka, pak se za účelem zabránění skokovému zlomu vychází z plánované kalkulace u konkrétního střediska. Stává v případě velkého množství zásob, náklady zůstávají skutečné, ale plánované množství zpracované na provozu se určuje formou kalkulace.

Součástí ocenění nedokončené výroby je provozní režie – ta je určena například podle metody zpracování příslušného materiálu, tj. podíl využití hydraulických nůžek, paketovacího lisu a dalších strojů při zpracování zásob. Každý stroj má svoji nákladovou kartu. Dále se jedná o nakládku a vykládku a náklady s tím spojené. Při stanovení režijních nákladů za účelem ocenění nedokončené výroby se vychází z nákladového účetnictví.

### **5.3.2 Krátkodobé pohledávky**

Krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů vyjma pohledávek ve skupině činí k 31. 12. 2015 10.980 tis. Kč. Z této výše představují 7.321 tis. Kč pohledávky po lhůtě splatnosti. Z obchodních pohledávek po splatnosti pak činí 3.666 tis. Kč pohledávky, které jsou po splatnosti déle než 90 dnů.

#### **Stanovení opravných položek**

Společnost XY analyzuje platební schopnost svých zákazníků a na základě výsledků vlastních analýz stanoví opravné položky k pohledávkám. Při posuzování tvorby opravných položek k pohledávkám je společnost povinna řídit se směrnicemi koncernu, které přímo regulují metodiku tvorby opravných položek a inventarizaci.

Společnost XY vytvořila celkem dvě opravné položky k pohledávkám. Jejich celková hodnota k 31. 12. 2015 činí 3.119 tis. Kč. V prvním případě šlo o odpis pohledávky, druhá opravná položka k pohledávce vznikla v důsledku insolvenčního řízení.

Obchody se spřízněnými osobami, tj. s ostatními podniky ve skupině, uzavírá společnost XY s.r.o. za běžných tržních podmínek. Mateřská společnost hradí firmě XY s.r.o. do 21. dne následujícího měsíce. Díky tomu nevykazují v rozvaze k 31. 12. 2015 žádné bankovní úvěry, neboť se díky včasné platbě od mateřské společnosti vynulují. Bankovní úvěry tedy čerpají pouze v průběhu měsíce. Podíl obchodů uzavřených s mateřskou

společností představuje až 75 %. S ostatními podniky ve skupině uzavírá transakce pouze, jde-li o oboustranně výhodný vztah.

Běžní odběratelé, tj. zákazníci mimo skupinu hradí společnosti zpravidla týden až 10 dní po splatnosti.

Společnost XY s.r.o. zasílá významným odběratelům konfirmační dopisy (zpravidla k 30.11.) za účelem ověření svých pohledávek.

Při auditu pohledávek auditor ověřuje účtování o pohledávkách, časovou strukturu, evidenci pohledávek a dokladové náležitosti.

### **5.3.3 Bankovní účty**

Účetní jednotka byla k 31. 12. 2015 vlastníkem dvou bankovních účtů, z nichž jeden je veden pouze v zahraniční měně (EUR) a druhý v české i zahraniční měně (EUR). Tyto účty jsou vedeny u dvou různých finančních institutů - ČSOB a Bank Austria Unicredit Bank.

Autorizačními právy k provádění bankovních transakcí disponuje kromě vedení společnosti finanční účetní, která je oprávněna k přípravě bankovních příkazů, hlavní účetní pak provádí odsouhlasení a odeslání příkazů k úhradě. Společnost má v rámci bankovních účtů nastaveny limity na maximální denní částky a je nutné odsouhlasení transakce dvěma osobami.

Peníze na bankovních účtech představují nejvýznamnější majetkovou položku rozvahy společnosti XY s.r.o. Stav prostředků na bankovních účtech vykázaný v rozvaze k 31.12.2015 činí 79.581 tis. Kč.

Při auditu prostředků na bankovních účtech auditor provádí dokladovou inventuru, prostřednictvím které ověřuje, zda stav bankovních účtů v účetnictví odpovídá bankovním výpisům. V případě obou bankovních kont byla na základě protokolu o provedené inventarizaci k 31. 12. 2015 potvrzena shoda zjištěného zůstatku se zůstatkem dle účetnictví.

Následující trio obrázků zobrazuje výňatky z inventarizačního protokolu.

<b>221,200 /2800/ Bankovní účet - ČSOB /Bankkonto/</b>		
ZŮSTATEK BANKY DLE ÚČETNICTVÍ:	13 426 195,84	CZK
/Saldo nach der Buchhaltung/		
ZŮSTATEK BANKY ZJIŠTĚNÝ:	13 426 195,84	CZK
/Festgestellten Saldo/		
ROZDÍL: /Unterschied/		0,00 CZK

**Obrázek 6: Ověření stavu bankovního účtu vedeného u ČSOB v CZK**

(Zdroj: vlastní zpracování)

<b>221,280 /2812/ Bankovní účet - ČSOB EUR /Bankkonto/</b>			
	EUR	KURS	CZK
ZŮSTATEK BANKY DLE ÚČETNICTVÍ:	162 028,93	27,025	4 378 831,83
/Saldo nach der Buchhaltung/			
ZŮSTATEK BANKY ZJIŠTĚNÝ:	162 028,93	27,025	4 378 831,83
/Festgestellten Saldo/			
ROZDÍL: /Unterschied/			0,00

**Obrázek 7: Ověření stavu bankovního účtu vedeného u ČSOB v EUR**

(Zdroj: vlastní zpracování)

<b>221,300 /2812/ Bankovní účet - BANK AUSTRIA /Bankkonto/</b>				
		EUR	KURS	CZK
ZŮSTATEK BANKY DLE ÚČETNICTVÍ:		2 285 837,26	27,025	61 774 751,95
/Saldo nach der Buchhaltung/				
ZŮSTATEK BANKY ZJIŠTĚNÝ:		2 285 837,26	27,025	61 774 751,95
/Festgestellten Saldo/				
ROZDÍL: /Unterschied/				0,00

**Obrázek 8: Ověření stavu bankovního účtu vedeného u Bank Austria Unicredit Bank v EUR**

(Zdroj: vlastní zpracování)

## 5.4 Posouzení vypovídací schopnosti účetní závěrky

Účetní závěrka společnosti XY s.r.o. musí být zhodnocena rovněž z hlediska své vypovídací schopnosti pro externí uživatele. Za tímto účelem jsou vypočítány vybrané poměrové ukazatele a provedena jednoduchá finanční analýza.

**Tabulka 3: Poměrové ukazatele za rok 2015**

(Zdroj: vlastní zpracování)

Ukazatel	2015
Běžná likvidita	7,28
Pohotová likvidita	5,94
Okamžitá likvidita	3,65
Rentabilita aktiv	1,44%
Rentabilita tržeb	0,50%
Obrat celkových aktiv	2,91
Doba obratu pohledávek (ve dnech)	4,49
Doba obratu závazků (ve dnech)	6,34
Celková zadluženost	10,45%
Koeficient samofinancování	89,55%
Úrokové krytí	44,24

Ukazatel běžné likvidity udává, kolikrát by byla společnost schopna uspokojit své věřitele, kdyby v daném okamžiku proměnila oběžná aktiva v peněžní hotovost. Doporučené hodnoty se pohybují v rozmezí 1,5 – 2,5, respektive 2 – 3 krát (23). Společnost XY byla v roce 2015 schopna uspokojit své věřitele přibližně 7 krát. Pohotová likvidita by se měla nacházet v rozmezí od 1 do 1,5 (23). Společnost XY by dokázala ve sledovaném roce pokrýt jednu korunu krátkodobých závazků téměř šesti korunami pohledávek a peněžních prostředků. Doporučené hodnoty okamžité likvidity se pohybují v rozmezí od 0,2 do 0,5, což znamená, že by společnost měla být schopna uspokojit zhruba polovinu svých závazků (23). V roce 2015 by byla společnost schopna v případě okamžité potřeby uspokojit z peněžních prostředků v pokladně a na bankovních účtech více než trojnásobně své krátkodobé dluhy. Společnost XY s.r.o. dosahuje vysokých hodnot likvidity a ve sledovaném roce 2015 byla bez problému schopna dostát svým závazkům.

Rentabilita aktiv vyjadřuje schopnost podniku využívat majetek k tvorbě zisku. Slouží jako měřítko výkonnosti neboli produkční síly podniku (24). Společnost XY dosahuje rentability celkových aktiv 1,44 %, což značí, že není schopna efektivně nakládat se svým majetkem. Co se týče rentability tržeb, společnost XY dosahuje vysokých tržeb, ale není schopna vytvořit odpovídající zisk, rentabilita v roce 2015 činí pouhých 0,5 %. Uspokojivé hodnoty se přitom pohybují nad 6 % (23).

Obrat celkových aktiv udává, kolikrát se celková aktiva obrátí v tržby za daný časový interval. Doporučené hodnoty se pohybují v rozsahu 1,6 – 3 (23). V případě společnosti XY se celková aktiva v roce 2015 obrátí v tržby přibližně 2,9 krát, což je uspokojivý výsledek. Doba obratu pohledávek z obchodního styku udává průměrný počet dnů, po něž jsou tržby zadržovány v krátkodobých pohledávkách čili jak dlouho trvá, než zákazníci firmě zaplatí (23). Doba obratu pohledávek ve společnosti XY v roce 2015 byla přibližně 4,5 dne, zatímco doba obratu závazků z obchodního styku, tj. průměrná doba, po níž společnost XY odkládala platbu svých dodavatelských faktur, činila přibližně 6,5 dne. Tento stav je pro společnost žádoucí, neboť je výhodnější, je-li doba obratu závazků delší než doba obratu pohledávek.

Ukazatel celkové zadluženosti a koeficient samofinancování poskytují přehled o finanční struktuře podniku. Součet hodnot obou ukazatelů by se měl rovnat 1, resp. 100 %. Majetek společnosti XY s.r.o. je téměř z 90 % financován vlastními zdroji. Nízký ukazatel celkové zadluženosti působí pozitivně na věřitele. Ukazatel úrokového krytí vypovídá o tom, kolikrát zisk převyšuje placené úroky. Situace společnosti je tím příznivější, čím vyšší je hodnota tohoto ukazatele. Úrokové krytí měří, kolikrát je možné snížit zisk, než bude firma neschopná splácet náklady cizího kapitálu (24). Doporučené krytí nákladových úroků je 4 – 8 krát (23). XY s.r.o. dosahuje hodnot tohoto ukazatele 44,24.

## 5.5 Závěry z auditu provedeného ve společnosti XY

Protože ve společnosti XY s.r.o. nenastaly žádné významné události po datu účetní závěrky, lze přistoupit k závěrečnému zhodnocení auditu a vydání zprávy a výroku auditora. Během auditu zásob, krátkodobých pohledávek a prostředků na bankovních účtech nebyly zjištěny žádné významné nesprávnosti.

V průběhu účetního období roku 2015 se nevyskytly žádné pochybnosti, které by mohly vyvolat spekulace o pokračování společnosti XY v jejích podnikatelských aktivitách. Nejen z její investiční činnosti je patrný jednoznačný úmysl účetní jednotky nadále trvat.

Vlastnímu vydání zprávy auditora předchází opětovné jednání s vedením účetní jednotky, při němž statutární orgán společnosti XY znovu potvrzuje, že si je vědom své zodpovědnosti za účetní závěrku. V průběhu jednání vedení společnosti a auditora jsou rovněž prodiskutovány návrhy do budoucna směřující k co nejvěrnější vypovídací schopnosti účetní závěrky. Dochází k sumarizaci celého procesu auditu a k vyhotovení podrobného dokumentu o jeho průběhu. Tento dokument je následně odsouhlasen vedením společnosti XY.

Výstupem auditorského procesu je zpráva auditora obsahující výrok auditora k účetní závěrce, který v případě auditu vybraných oblastí účetní závěrky společnosti XY zní:

**Účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz zásob, krátkodobých pohledávek a rovněž prostředků na bankovních účtech společnosti XY s.r.o. k 31. 12. 2015, v souladu s českými účetními předpisy.**

Tento výrok se vztahuje pouze k části oběžného majetku, u něhož byla část auditorských postupů aplikována.

Auditorský spis společnosti XY s.r.o. je kontrolován Komorou auditorů České republiky. Obsahem auditorského spisu jsou veškeré kroky auditu zahrnující předběžné činnosti auditu až po vydání auditorské zprávy. Ve spisu se uvádí i další skutečnosti, které nejsou auditované účetní jednotce sdělovány. Spis bývá vyhotoven v elektronické formě, může však mít i listinou podobu, je-li vyžadováno ověření podpisem oprávněné osoby.

## **5.6 Příprava společnosti XY na průběh auditu**

Nejen zákon o auditorech, ale i některé další relevantní zdroje se zabývají povinnostmi auditovaných společností v souvislosti s výkonem auditu. K základním úkolům auditovaných subjektů, a tedy i společnosti XY, patří určení auditora, uzavření smlouvy o auditu a zejména samotná příprava účetní jednotky na vlastní průběh auditu.

### **5.6.1 Určení auditora**

V účetních jednotkách s povinností mít účetní závěrku ověřenou auditem, určuje auditora nejvyšší orgán společnosti. Dříve tato pravomoc náležela zpravidla managementu společnosti, což nezajišťovalo dostatečnou nezávislost auditora na managementu. Jestliže nejvyšší orgán auditora neurčí, může se této role chopit dozorčí orgán společnosti (1).

Výběr auditora představuje pro společnost XY s.r.o. kompromis mezi renomovanou společností a cenou. Firma se rozhoduje též na základě referencí. Dalším kritériem, které musí společnost XY s.r.o. při volbě auditora zohlednit, jsou koncernové požadavky na kvalitu provedení auditu.

Ve společnosti XY s.r.o. audit dříve vykonávala auditorská společnost, která do účetní jednotky vyslala pokaždé jiný tým auditorů, respektive asistentů auditora, kteří se ptali každý rok na stejné skutečnosti a ve společnosti byli fyzicky přítomni pět dní až jeden týden. Tyto okolnosti krátily oběma stranám čas a bylo nutné zabezpečit manažera auditu, který musel vše zorganizovat a řídit.

Od roku 2009 vykonává audit ve firmě XY s.r.o. auditorská společnost, s níž se vedení společnosti předem dohodne na přípravě a organizaci celého procesu auditu. Auditorská společnost předkládá stále stejnou složku požadavků. Ty lze rozdělit do skupin, první skupinu představuje registrace k daním a účtová osnova, druhou skupinu účetní deník a hlavní kniha. Auditor se zpravidla zajímá o významné, méně často i o nevýznamné oblasti (souvisí též s výběrem vzorků pro testování).

### **Předběžný audit**

Ve společnosti XY s.r.o. probíhá tzv. předaudit. Auditori navštíví účetní jednotku přibližně na přelomu října a listopadu a oznámí vedení společnosti své požadavky ohledně

dokumentů, které budou při auditu účetní závěrky vyžadovat a je-li to možné, uplatňují již při předběžném auditu část auditorských postupů (například fyzické inventury). Účetní jednotka má díky předauditu dostatek času se na vlastní průběh auditu připravit. Výsledkem je žádoucí úspora času pro obě strany. Zbytek auditu probíhá standardně v lednu následujícího roku.

### **5.6.2 Analýza přípravy společnosti XY na audit**

Před vlastním zahájením auditorského procesu probíhají v účetní jednotce činnosti, kterými se společnost XY připravuje na audit. Hlavní účetní je povinen postarat se o přípravu dokumentů, které slouží jako podklad a zdroj informací pro auditora. Patří sem například účetní závěrka, výroční zpráva, právní dokumenty, daňové a účetní dokumenty.

Při ověřování konkrétních položek účetní závěrky musí být účetní jednotka schopna doložit nejrůznější skutečnosti. Obsahem této kapitoly je uvedení harmonogramu, který je součástí vnitropodnikové směrnice společnosti XY a jímž se tato účetní jednotka při výkonu uzávěrkových a závěrkových operací na konci účetního období řídí. Dále dojde ke stanovení způsobu, jakým jsou konkrétní skutečnosti v rámci ověřování vybraných oblastí účetní závěrky dokládány.

#### **Harmonogram účetní uzávěrky ve společnosti XY s.r.o.**

Roční uzávěrkové práce slouží k zabezpečení správnosti, úplnosti a průkaznosti údajů zaúčtovaných do účetních knih běžného účetního období a k jejich provedení je v účetní jednotce XY s.r.o. stanoven jednotný postup. Za účelem věrného zobrazení předmětu účetnictví v účetní závěrce zaúčtuje účetní jednotka XY vedle běžných účetních operací následující účetní případy:

a) odběratelské faktury či jiné účetní doklady je nahrazující, a to za veškerá účetní jednotkou poskytnutá plnění. Nebude-li z objektivních příčin do stanoveného termínu možné vystavit za některá poskytnutá plnění faktury či jiné účetní doklady je nahrazující, bude výnos z nich proúčtován prostřednictvím účtu 388 - Dohadné účty aktivní,



- b) dodavatelské faktury za veškerá plnění od dodavatelů do 31. prosince. Jestliže účetní jednotka neobdrží faktury za některá plnění do 10. ledna následujícího roku, vyúčtují se jako nevyfakturované dodávky prostřednictvím účtu 389 - Dohadné účty pasivní, a to na základě písemných podkladů pro zaúčtování předaných do účtárny odpovědnými pracovníky. Stejnému postupu podléhá i vyúčtování za plyn, elektřinu a obdobné komodity, kdy se jejich fakturace nekryje s kalendářním rokem,
- c) další dohadné položky aktivní a pasivní,
- d) výsledky inventarizací uskutečněných na základě směrnice pro inventarizaci majetku a závazků, což znamená proúčtovat v případě, že byly zjištěny manka a škody nebo přebytky, opravné položky k majetku, trvalé snížení hodnoty majetku, případně zvýšení hodnoty závazků,
- e) účetní doklady, které byly vystavené po 31. prosinci daného roku, týkají-li se hospodářských operací daného roku,
- f) kurzové rozdíly vykázané na účtech účtových skupin 21, 22, 25 a 26 do nákladů, popřípadě do výnosů (účty 563 a 663),
- g) tvorbu rezerv na základě směrnice upravující tvorbu a čerpání rezerv,
- h) účetní případy časového rozlišení na základě směrnice pro účtování nákladů a výnosů a jejich časové rozlišování.

### **Harmonogram účetní závěrky**

Sestavení účetní závěrky předchází účetní uzávěrka, neboli uzavírání účetních knih, při kterém se:

- 1) vyčíslí celkové obraty stran Má dáti a Dal jednotlivých syntetických účtů,
- 2) vyčíslí konečné zůstatky aktivních a pasivních účtů a konečné stavy nákladových a výnosových účtů,
- 3) zjistí základ daně z příjmů a daňová povinnost splatná a odložená za účetní období, a to v členění na daň z příjmů z běžné činnosti a daň z příjmů z mimořádné činnosti,
- 4) zjistí účetní výsledek hospodaření převodem nákladových účtů na vrub účtu 710 – Účet zisků a ztrát a převodem výnosových účtů ve prospěch účtu 710,
- 5) uzavře účetnictví převodem zůstatků rozvahových účtů a zůstatku účtu 710 – Účet zisků a ztrát na účet 702 – Konečný účet rozvažný.

Údaje na účtech 702 – Konečný účet rozvažný a 710 – Účet zisků a ztrát se stanou východiskem pro sestavení účetní závěrky, kterou tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha a knihy podrozvahové evidence.

Termíny týkající se účetní uzávěrky a závěrky:

1. účtování přijatých i vystavených faktur do předcházejícího kalendářního roku musí být ukončeno nejpozději do 15. ledna následujícího kalendářního roku,
  2. veškeré účetní doklady týkající se předcházejícího kalendářního roku musí být předány odpovědnými pracovníky do 10. ledna následujícího kalendářního roku,
  3. veškeré účetní operace musí být zaúčtovány do 25. ledna následujícího roku,
  4. rozvaha, výkaz zisku a ztráty a inventury účtů musí být sestaveny a zkontrolovány do 25. ledna následujícího roku,
  5. bilance musí být mateřské společnosti předložena do 31. ledna následujícího roku,
  6. bilance musí být zkontrolována nezávislým poradním subjektem do 28. února následujícího roku,
  7. účetní závěrka musí být sestavena nejpozději do 31. ledna následujícího roku,
  8. účetní závěrka musí být ověřena auditorem nejpozději do 31. března následujícího roku.
- .

Termíny mají pouze informativní charakter. Jejich upřesnění je upraveno po obdržení koncernové směrnice pro sestavení účetní závěrky příslušného roku. Konkrétní určení termínů je uskutečněno formou příkazu jednatele společnosti.

## **Dokladací povinnost společnosti XY pro vybrané části a oblasti účetní závěrky**

Pro řádné provedení auditu je účetní jednotka povinna spolupracovat a doložit auditorem požadované skutečnosti. Způsob doložení je níže specifikován u nejvýznamnějších položek aktiv a pasiv, případně nákladů a výnosů.

### **ROZVAHA – VYBRANÉ OBLASTI AKTIV**

#### **1) Oblast dlouhodobého nehmotného majetku**

Vlastnictví DNM – společnost XY s.r.o. předkládá:

- sestavu DNM k poslednímu dni běžného a minulého účetního období,
- tabulku zachycující přírůstky a úbytky DNM,
- dokladovou inventuru DNM, popř. majetkové karty,
- podkladové dokumenty (doklady o pořízení a o zaplacení, např. kupní smlouva),
- dokumentaci související se získáním know-how či dalších nehmotných aktiv,
- přehled DNM zatíženého zástavním právem.

Ocenění DNM – společnost XY s.r.o. předkládá:

- tabulku s výpočty opravných položek a odpisů,
- pohyby na účtech opravných položek k DNM,
- dokumenty o prodeji DNM a doklady o příjmu finančních prostředků (např. smlouva, výpis z BÚ).

Odpisy DNM – společnost XY s.r.o. předkládá:

- pohyby na účtech odpisů týkající se DNM,
- sestavu majetku pro kontrolu odpisů.

Odpisy jako takové náleží do nákladů a jsou vykazovány v rámci výkazu zisku a ztráty, nicméně díky přímé souvislosti s odpisováním DNM jsou zařazeny v této pasáži.

Prodej DNM – společnost XY s.r.o. předkládá:

- pohyby na nákladových a výnosových účtech související s prodejem DNM,
- dokladovou inventuru vyřazeného DNM, popř. majetkové karty,
- výpočet odpisů, zaúčtování, zohlednění při sestavení daně z příjmů právnických osob,
- podkladové dokumenty, především protokoly o vyřazení DNM, smlouvy, faktury.

## **2) Oblast dlouhodobého hmotného majetku**

Vlastnictví DHM – společnost XY s.r.o. předkládá:

- sestavu DHM k poslednímu dni běžného a minulého účetního období,
- tabulku zachycující přírůstky a úbytky DHM,
- dokladovou inventuru DHM, popř. majetkové karty,
- protokoly o inventarizaci,
- doklady o pořízení a o zaplacení DHM,
- podkladové dokumenty - vlastnické listiny (např. výpis z katastru nemovitostí),
- přehled DHM zatíženého zástavním právem.

Ocenění DHM – společnost XY předkládá:

- tabulku obsahující výpočty opravných položek a odpisů,
- důvod tvorby opravných položek,
- sestavu majetku pro kontrolu odpisů,
- dokumenty o prodeji DHM a doklady o příjmu finančních prostředků (např. smlouva, výpis z BÚ).

Odpisy DHM – společnost XY předkládá:

- tabulku zachycující pohyby DHM,
- pohyby na účtech odpisů související s DHM.

Odpisy jako takové náleží do nákladů a jsou vykazovány v rámci výkazu zisku a ztráty, nicméně díky přímé souvislosti s odpisováním DHM jsou zařazeny v této pasáži.

Prodej DHM – společnost XY s.r.o. předkládá:

- pohyby na nákladových a výnosových účtech související s prodejem DHM,
- dokladovou inventuru vyřazeného DHM, popř. majetkové karty,
- protokoly o vyřazení DHM, smlouvy, faktury a další podkladové dokumenty.

Náklady vynaložené v souvislosti s DHM – společnost XY předkládá:

- plán investic,
- doklady o případných opravách či údržbách,
- rozpis účtu 511 – Opravy a udržování,
- pohyby na nákladových a výnosových účtech související s prodejem DHM,
- majetkové karty.

Finanční leasing – společnost XY předkládá:

- seznam DHM pořízeného formou leasingu,
- smlouvy o finančním leasingu,
- splátkové kalendáře (pokud nejsou přílohou smluv),
- předávací protokoly dokumentující skutečné převzetí stroje ve stavu schopném k řádnému užívání,
- pohyby na nákladových účtech související s DHM,
- pohyby na účtech časového rozlišení související s DHM.

### **3) Oblast zásob**

Zásoby – společnost XY při fyzické inventuře zásob předkládá:

- soupisku zásob dle jednotlivých položek na skladě k poslednímu dni běžného a minulého účetního období,
- soupisku přijatých a vydaných dodacích listů v běžném a minulém účetním období,
- dokumenty o provedení fyzických inventur, vyhodnocení inventur a schválení jednatelem,
- protokoly o inventarizaci,

- auditorem vyžádané příjemky, výdejky, faktury, dodací listy,
- plánek skladových prostor (zpravidla nahrazeno osobní prohlídkou za účasti šrotmistra).

Ocenění zásob při zahrnutí režijních nákladů – společnost XY předkládá:

- kalkulaci výše zásob zahrnující režijní náklady do hodnoty zásob,
- podkladové dokumenty – výpočet kontrolován i ve vazbě např. na účetní deník,
- pohyby na účtech zásob oceněných metodou zahrnutí režijních nákladů,
- případná rozhodnutí týkající se změny norem.

Zaúčtování zásob do správného období – společnost XY předkládá:

- skladovou evidenci zásob,
- pohyby na účtech zásob, popř. existenci materiálu na cestě,
- soupisku přijatých a vydaných dodacích listů v běžném a minulém účetním období,
- poslední příjemky, které byly vystavené před inventurou,
- poslední výdejky, které byly vystavené před inventurou,
- auditorem vyžádanou podkladovou dokumentaci.

#### **4) Oblast obchodních pohledávek**

Pohledávky – společnost XY s.r.o. předkládá:

- saldokonta obchodních pohledávek podle jednotlivých odběratelů k poslednímu dni minulého účetního období (pouze při prvních auditech, poté zjišťováno z auditu minulého období),
- dokladovou inventuru pohledávek, která musí obsahovat rozpis pohledávek, saldokonto obchodních pohledávek podle jednotlivých odběratelů k poslednímu dni běžného účetního období, potvrzené confirmace od jednotlivých odběratelů,
- dopis právních zástupců o případných sporech, ve kterých je společnost zastupována,

- přehled pohledávek k poslednímu dni účetního období, které byly uhrazeny v průběhu následujícího účetního období do data auditu,
- kontrolu přijatých plateb k datu ověření účetní závěrky,
- podkladovou dokumentaci zahrnující vystavené faktury, jejichž přílohou jsou dodací listy; dále účetní deník pro kontrolu plateb, popř. doklady o zaplacení (např. bankovní výpisy, pokladní doklady).

Ocenění pohledávek – společnost XY předkládá:

- přehled pohledávek na základě jejich stáří,
- přehled pohledávek, k nimž byly vytvořeny opravné položky k poslednímu dni běžného a minulého účetního období, rozpis opravných položek,
- tabulku obsahující výpočty kurzových zisků a ztrát,
- doklady o zaúčtování kurzových rozdílů.

Spřízněné osoby – společnost XY s.r.o. předkládá:

- seznam úvěrů poskytnutých členům orgánů a vedení účetní jednotky,
- dokladové inventury pohledávek vůči spřízněným osobám,
- konfirmace zůstatků ve vztahu ke spřízněným osobám,
- podkladovou dokumentaci, např. smlouvy, faktury.

## **5) Oblast krátkodobého finančního majetku**

Krátkodobý finanční majetek – společnost XY předkládá:

- bankovní výpisy k poslednímu dni běžného a minulého účetního období pro oba bankovní účty a první výpisy v následujícím a běžném účetním období,
- bankovní konfirmace zahrnující informace o způsobu ručení a zárukách,
- dokladovou inventuru bankovních účtů obsahující stav účtu ke každému bankovnímu účtu, kopii posledního bankovního výpisu, měnové kurzy použité k přepočtu cizí měny,
- dokumentaci k úrokům za běžné účetní období (např. konfirmace banky, bankovní potvrzení výše úroků).

Inventarizace pokladní hotovosti – společnost XY předkládá:

- zprávy z běžného a minulého účetního období týkající se kontroly hotovosti,
- dokladové inventury účtů pokladen zahrnující stav hotovosti v jednotlivých pokladnách k určitému dni běžného účetního období (zpravidla před dotací pokladny),
- protokoly o inventarizaci obsahující podpis hmotně odpovědné osoby, měnové kurzy pro přepočet cizí měny.

## **ROZVAHA – VYBRANÉ OBLASTI PASIV**

### **6) Oblast vlastního kapitálu**

Vlastní kapitál – společnost XY předkládá:

- právní dokumenty týkající se vlastního kapitálu, resp. jeho změn, např. výpis z obchodního rejstříku, zakladatelskou listinu, zápisy z jednání valné hromady,
- pohyby na účtu rezervního fondu,
- pohyby na účtech fondů ze zisku,
- pohyby na účtech ostatních kapitálových fondů,
- pohyby na účtu VH minulých let,
- zápisy z jednání valné hromady (např. o rozdělení zisku či vypořádání ztráty).

### **7) Oblast rezerv**

Rezervy – společnost XY předkládá:

- informace o tvorbě a čerpání rezerv,
- pohyby na účtech rezerv,
- ostatní dokumenty (např. zápisy z jednání valné hromady).



## **8) Oblast obchodních závazků**

Závazky – společnost XY předkládá:

- saldokonta závazků z obchodního styku podle dodavatelů k poslednímu dni minulého účetního období (pouze při prvním ověření, poté informace z auditu minulého období),
- rozpis účtů obchodních závazků,
- věkovou strukturu závazků,
- dokladovou inventuru závazků,
- přehled závazků k poslednímu dni účetního období, které byly uhrazeny v průběhu následujícího účetního období do data auditu.

## **9) Oblast bankovních úvěrů a výpomocí**

Bankovní úvěry a výpomoci – společnost XY předkládá:

- úvěrové smlouvy k poskytnutým bankovním úvěrům,
- splátkový kalendář,
- dokladovou inventuru bankovních úvěrů a výpomocí,
- auditorem vyžádané bankovní výpisy.

Nákladové úroky – společnost XY předkládá:

- pohyby na účtech nákladových úroků,
- rozpis nákladových úroků,
- rozpis časově rozlišených nákladových úroků,
- podkladovou dokumentaci zahrnující např. úvěrové smlouvy, splátkové kalendáře.

Nákladové úroky podobně jako odpisy patří do nákladů vykazovaných v rámci výkazu zisku a ztráty, ale pro jejich souvislost s bankovními úvěry jsou zařazeny v této části.

## **VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY**

**Oblast nákladů a výnosů obecně** – společnost XY obvykle předkládá:

- interní analýzy nákladů a výnosů,
- analýzu mimořádných nákladů a výnosů,
- dokument o tvorbě opravných položek,
- dokument o tvorbě a čerpání rezerv,
- tabulku obsahující nákladové úroky,
- další auditorem vyžádané podkladové dokumenty (např. faktury, dobropisy, smlouvy, předávací protokoly, příjemky).

## 6 VLASTNÍ NÁVRHY DOPORUČENÍ

Návrhová část představuje poslední část diplomové práce a slouží k uvedení návrhů a vhodných doporučení v oblasti vnitřní organizace účetních prací v rámci auditové přípravy. Skutečnost, že je účetní jednotka na audit řádně připravena, ušetří práci i čas oběma zúčastněným stranám, tedy auditorovi i auditované účetní jednotce. Činnost auditora vyžaduje spolupráci auditovaného subjektu, zejména pak při předkládání účetních dokumentů a dalších předmětných podkladů, o něž auditor účetní jednotku požádá.

Společnost XY provozuje hospodářskou činnost téměř 25 let a za dobu svého fungování disponuje velmi bohatými zkušenostmi nejen na poli podnikatelských aktivit, ale i v oblasti organizace činnosti v rámci svého interního prostředí. Po četných interview s vedením společnosti i s hlavním účetním vyplynulo, že účetní jednotka nemá příliš mnoho prostoru ke zlepšení. Má natolik fungující a zaběhlý vnitřní systém organizace účetních prací a ostatních činností spojených s auditem, že není účelné navrhopvat pro tuto účetní jednotku doporučení ke zlepšení.

Předmětem této kapitoly se proto stane podání návrhů doporučení pro ostatní účetní jednotky, které podle zákona o účetnictví poprvé splní kritéria pro povinné ověření účetní závěrky a očekávají příchod auditora. Doporučení mohou být dále ku prospěchu těm účetním jednotkám, které sice už někdy auditovány byly, nicméně nemají v této oblasti mnoho zkušeností. Doporučení vychází z kapitoly praktické části analyzující dokladací povinnost účetní jednotky XY s.r.o. při auditu a budou formulována prostřednictvím jednoduchého návodu vytvořeného pro snazší přípravu a spolupráci účetních jednotek s auditorem. V rámci přehledného návodu budou kategorizovány jednotlivé účetní doklady a dokumenty vyžadované auditorem při ověřování klíčových položek rozvahy, ale také výkazu zisku a ztráty. Rozčlenění bude provedeno z hlediska zdroje a dostupnosti konkrétních účetních podkladů.

Další doporučení v oblasti vnitřní organizace účetních prací v rámci auditové přípravy se týká komunikace podnikových účetních s auditorem během jejich vzájemné spolupráce.

Není příliš vhodné, aby s auditorem jednalo několik účetních. Zde se mohou účetní jednotky opět inspirovat metodikou společnosti XY, kdy veškeré auditorem vyžádané podklady předkládá a doplňuje komentáři přímo hlavní účetní, čímž se zamezí opětovným dotazům, možným nedorozuměním a dosáhne se úspory času.

Dále uvedené tabulky zachycují auditorem požadovanou dokumentaci rozdělenou podle charakteru ve smyslu přístupu účetních k těmto dokumentům, a to u následujících rozvahových položek:

#### AKTIVA

- Dlouhodobý nehmotný majetek
- Dlouhodobý hmotný majetek
- Zásoby
- Pohledávky
- Krátkodobý finanční majetek

#### PASIVA

- Vlastní kapitál
- Rezervy
- Závazky
- Bankovní úvěry a výpomoci

Okrajově bude zachycena a rozdělena i dokumentace pro výkaz zisku a ztráty, a to pro veškeré náklady a výnosy obecně.

## 6.1 Manuál přípravy účetních podkladů pro audit

V následující tabulce je uveden výčet dokumentů, které auditor obvykle vyžaduje při ověřování skutečností v oblasti dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku. Zpravidla se dokládají skutečnosti týkající se existence majetku, jeho ocenění a odpisů. Dále může jít o prodej tohoto majetku, opravy, technické zhodnocení či pořízení dlouhodobého hmotného majetku na leasing. Součástí sestav dlouhodobého majetku by měly být také údaje o pořizovacích cenách, odpisech, oprávkách či dni, kdy byl majetek zařazen do užívání, a to pro každou majetkovou položku zvlášť. Sestavy musí zachycovat majetek k poslednímu dni běžného a minulého účetního období. Není-li doložena dokladová inventura majetku, poskytují se auditorovi alespoň majetkové karty. Vlastnickými listinami se rozumí například výpis z katastru nemovitostí. Přehled majetku zatíženého zástavním právem se předkládá pouze tehdy, existuje-li takový majetek. V případě, že má společnost majetek na finanční leasing, předkládají se auditorovi leasingové smlouvy, jejichž přílohou bývá i splátkový kalendář.

**Tabulka 4: Doložení skutečností v oblasti DNM a DHM (Zdroj: vlastní zpracování)**

		DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK			DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK		
		Forma/zdroj podkladu					
		Tištěný účetní dokument	Elektronická (účetní software)	Ostatní	Tištěný účetní dokument	Elektronická (účetní software)	Ostatní
D O K L A D Y	EXISTENCE	sestava DNM tabulka pohybů DNM dokladová inventura dokumenty a doklady o pořízení		listiny o know-how DNM zatížený zástavním právem	sestava DHM tabulka pohybů DHM dokladová inventura inventarizační protokoly dokumenty a doklady o pořízení		vlastnické listiny (např. výpis z katastru nemovitostí) DHM zatížený zástavním právem
	OCENĚNÍ	výpočet odpisů výpočet opravných položek pohyb na účtech opravných položek dokumenty o prodeji			výpočet odpisů výpočet opravných položek pohyb na účtech opravných položek dokumenty o prodeji		důvod tvorby opravných položek
	ODPISY	pohyb na účtech odpisů			pohyb na účtech odpisů tabulka pohybů DHM		
	PRODEJ	pohyb na nákladových a výnosových účtech dokladová inventura vyřazeného DNM protokol o vyřazení		smlouva	pohyb na nákladových a výnosových účtech dokladová inventura vyřazeného DHM protokol o vyřazení		smlouva
	VYNALOŽENÉ NÁKLADY				doklady o opravách a údržbách rozpis účtu oprav majetkové karty		plán investic
í	FINANČNÍ LEASING				pohyb na nákladových účtech pohyb na účtech časového rozlišení		předávací protokoly seznam leasingového majetku smlouva o finančním leasingu splátkový kalendář

U zásob se nejčastěji dokládají skutečnosti týkající se fyzických inventur skladových zásob, způsobu ocenění, účtování zásob do správného účetního období. Soupiska zásob dle jednotlivých druhů je k poslednímu dni běžného a minulého účetního období. Je-li k dispozici plán skladovacích prostor, předkládá se auditorovi také. Auditor si dále může vyžádat libovolné příjemky, výdejky, faktury, dodací listy a jim obdobné podkladové dokumenty.

**Tabulka 5: Doložení skutečností v oblasti zásob (Zdroj: vlastní zpracování)**

		ZÁSoby		
		Forma/zdroj podkladu		
		Tištěný účetní dokument	Elektronická (účetní software)	Ostatní
D O K L Á D Á N Í	FYZICKÁ INVENTURA	soupis zásob dle druhů přijaté a vydané dodací listy inventarizační protokoly příjemky a výdejky		plán skladových prostor
	OCENĚNÍ	inventární protokoly		
	OCENĚNÍ PŘI ZAHRNUTÍ REŽÍÍ	kalkulace takto oceněných zásob pohyb na účtech takto oceněných zásob		rozhodnutí o změnách norem
	ZAÚČTOVÁNÍ DO SPRÁVNÉHO OBDOBÍ	skladová evidence zásob pohyb na účtech zásob materiál na cestě přijaté a vydané dodací listy příjemky a výdejky (poslední před inventurou)		

Při ověřování pohledávek se dokládají zejména skutečnosti týkající se jejich existence, oceňování, tvorby opravných položek, přepočtu cizích měn a účtování kurzových rozdílů. Zvláštní pozornost je pak věnována dokladací povinnosti v případě pohledávek vůči spřízněným stranám.

**Tabulka 6: Doložení skutečností v oblasti pohledávek** (Zdroj: vlastní zpracování)

		POHLEDÁVKY		
		Forma/zdroj podkladu		
		Tištěný účetní dokument	Elektronická (účetní software)	Ostatní
D O K L Á D Á N Í	EXISTENCE	saldokonta obchodních pohledávek dle odběratelů k 31.12. dokladová inventura pohledávek přehled pohledávek k 31.12. uhrazených během následujícího účetního období do data auditu dodací listy, vystavené faktury, doklady o platbě soupis směn k inkasu		
	OCENĚNÍ	pohledávky ve struktuře dle stáří pohledávky, k nimž byla vytvořena opravná položka rozpis opravných položek výpočty kurzových rozdílů doklady o zaúčtování kurzových rozdílů		
	SPOJENÉ OSOBY	úvěry poskytnuté vedení a členům orgánů dokladové inventury pohledávek vůči spojeným osobám smlouvy uzavřené se spojenými osobami konfirmace zůstatků ve vztahu ke spojeným osobám		

Při ověřování krátkodobého finančního majetku se dokládají skutečnosti týkající se bankovních účtů, jejich dokladových inventur, výnosových úroků a samozřejmě inventarizace hotovosti v pokladnách. Výnosové úroky se posuzují ve vztahu k jednotlivých bankovním kontům a dále na základě časového rozlišení úroků.

**Tabulka 7: Doložení skutečností v oblasti KFM** (Zdroj: vlastní zpracování)

		KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK		
		Forma/zdroj podkladu		
		Tištěný účetní dokument	Elektronická (účetní software)	Ostatní
D O K L Á D Á N Í	INVENTARIZACE POKLADNÍ HOTOVOSTI	dokladové inventury účtů pokladen protokoly o inventarizaci		
	BANKOVNÍ ÚČTY	bankovní výpisy dokladová inventura dokumentace k úrokům za běžné období		měnové kurzy pro přepočet cizí měny

## PASIVA

Při ověřování vlastního kapitálu je věnována pozornost především jeho změnám, auditorovi jsou předkládány dokumenty typu společenská smlouva, příp. zakladatelská listina, aktuální výpis z obchodního rejstříku, zápisy z valné hromady, bylo-li projednáváno rozdělení výsledku hospodaření apod.

**Tabulka 8: Doložení skutečností v oblasti vlastního kapitálu** (Zdroj: vlastní zpracování)

		VLASTNÍ KAPITÁL		
		Forma/zdroj podkladu		
		Tištěný účetní dokument	Elektronická (účetní software)	Ostatní
D O K L Á D Á N Í	EXISTENCE		<p>pohyby na účtu rezervního fondu</p> <p>pohyby na účtech fondů ze zisku</p> <p>pohyby na účtech ostatních kapitálových fondů</p> <p>pohyby na účtu VH minulých let</p>	<p>právní dokumenty o vlastním kapitálu, jeho změnách apod. (např. zakladatelská listina,</p> <p>výpis z obchodního rejstříku),</p> <p>zápisy z jednání valné hromady (rozdělení zisku/vypořádání ztráty)</p>

Vytváří-li účetní jednotka rezervy, pak musí doložit důvod a předmět jejich tvorby, období, na které je tvoří, do jaké míry se jedná o zákonné rezervy, pohyby na účtech rezerv apod.

**Tabulka 9: Doložení skutečností v oblasti rezerv** (Zdroj: vlastní zpracování)

		REZERVY		
		Forma/zdroj podkladu		
		Tištěný účetní dokument	Elektronická (účetní software)	Ostatní
D O K L Á D Á N Í	EXISTENCE		<p>pohyby na účtech rezerv</p>	<p>údaje o tvorbě a čerpání zákonných rezerv</p> <p>údaje o tvorbě a čerpání ostatních rezerv</p>



V oblasti závazků auditovaná účetní jednotka dokládá podobně jako u pohledávek jejich věkovou strukturu, dále výsledky dokladových inventur a také ocenění včetně výpočtu a zaúčtování kurzových rozdílů.

**Tabulka 10: Doložení skutečností v oblasti závazků** (Zdroj: vlastní zpracování)

		ZÁVAZKY		
		Forma/zdroj podkladu		
		Tištěný účetní dokument	Elektronická (účetní software)	Ostatní
D O K L Á D Á N Í	EXISTENCE	rozpis účtů obchodních závazků saldokonta obchodních závazků dle dodavatelů k 31.12. dokladová inventura struktura závazků dle stáří výpočty kurzových rozdílů doklady o zaúčtování kurzových rozdílů		

Účetní jednotka předkládá auditorovi dokladovou inventuru bankovních úvěrů a výpomocí, úvěrové smlouvy k poskytnutým bankovním úvěrům včetně splátkových kalendářů, auditor může dále požádat o libovolné bankovní výpisy. Nákladové úroky se posuzují ve vztahu k jednotlivých bankovním úvěrům a dále z hlediska časového rozlišení úroků.

**Tabulka 11: Doložení skutečností v oblasti bankovních úvěrů a výpomocí** (Zdroj: vlastní zpracování)

		BANKOVNÍ ÚVĚRY A VÝPOMOCI		
		Forma/zdroj podkladu		
		Tištěný účetní dokument	Elektronická (účetní software)	Ostatní
D O K L Á D Á N Í	EXISTENCE	úvěrové smlouvy splátkový kalendář dokladová inventura bankovní výpisy na žádost auditora		
	NÁKLADOVÉ ÚROKY	rozpis úroků k bankovním úvěrům rozpis časově rozlišených úroků pohyby na účtech nákladových úroků		

## VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

V následující tabulce jsou rámcově vymezené dokumenty, které auditora nejčastěji zajímají při auditu položek nákladů a výnosů.

**Tabulka 12: Doložení skutečností v oblasti nákladů a výnosů (Zdroj: vlastní zpracování)**

		NÁKLADY A VÝNOSY		
		Forma/zdroj podkladu		
		Tištěný účetní dokument	Elektronická (účetní software)	Ostatní
D O K L Á D Á N Í	EXISTENCE	dokument o tvorbě opravných položek dokument o tvorbě a čerpání rezerv faktury, příjemky,...		interní analýzy  smlouvy

## 6.2 Zhodnocení přínosu navrženého manuálu

Ne každá účetní jednotka má mezi svými vnitropodnikovými směrnici zařazenou směrnici pro přípravu na audit. Ani společnost XY s.r.o. tuto směrnici nevyužívá. Je však schopna díky mnohaleté spolupráci s auditorem automaticky dodržovat jistý harmonogram a posloupnost činností, díky čemuž je vždy připravena bez prodlení poskytnout auditorovi všechny dokumenty potřebné pro kvalitní provedení auditu. Na kvalitu auditu klade důraz koncernová směrnice, již je účetní jednotka XY vázána.

Precizní příprava společnosti XY na audit se tak může stát vzorem či návodem a posloužit ostatním účetním jednotkám. Zvláště pak půjde o ty účetní jednotky, které bude čekat první ověření jejich účetní závěrky. Díky manuálu, který je obsažen v návrhové části, budou auditu nově podléhající subjekty schopny se na příchod auditora dobře připravit a předem si zajistit a obstarat nezbytné účetní podklady a dokumenty. Manuál však mohou využít i účetní jednotky, které se rozhodnou pro dobrovolný audit nebo které již někdy auditovány byly, ale stále nemají dostatečné zkušenosti v oblasti přípravy na audit.

## ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo popsat problematiku auditu účetní závěrky v podmínkách České republiky a tyto skutečnosti doplnit o vybrané informace o auditu v sousedním Rakousku. Následovala praktická aplikace části auditorských postupů v rámci ověřování významných položek účetní závěrky společnosti XY s.r.o. a podrobnější orientace na přípravu této účetní jednotky na průběh auditu. Předmětem ověření se stala účetní závěrka společnosti XY za účetní období roku 2015.

V teoretické části byla za pomoci tištěných a elektronických zdrojů zpracována teoretická východiska týkající se legislativní úpravy auditu, výkonu auditu z pohledu auditorů, a zvlášť pak ověřování účetní závěrky z pohledu auditovaných účetních jednotek.

Mezičlánek mezi teoretickou a analytickou částí tvořila kapitola zabývající se právní regulací rakouských auditorů. V analytické části práce byla společnost XY nejprve představena, načež proběhla aplikace dílčí části teoretických poznatků o auditorských postupech na zásobách, krátkodobých pohledávkách a bankovních účtech společnosti. Byla vydána zpráva auditora a výrok vztahující se k věrnému vyobrazení těchto položek účetní závěrky.

Analytická část diplomové práce dále podrobně rozváděla přípravu společnosti XY na vlastní průběh auditu. Příprava zahrnovala jak činnosti účetní jednotky před zahájením auditu, tak i aktivity společnosti během jeho výkonu. Povahou se jednalo o účetní práce na konci účetního období a před a během provedení auditu.

Návrhová část sloužila k vytvoření systematického manuálu pro přípravu a spolupráci nově auditovaných subjektů při ověřování jejich účetních závěrek auditorem. Návod byl sestaven na základě analytické části zabývající se dokladací povinností účetní jednotky během auditu a podrobně zachycuje způsoby doložení nejrozličnějších účetních skutečností v rámci ověřování klíčových položek aktiv a pasiv.

Poznatky o přípravě společnosti XY na průběh auditu a o způsobu spolupráce s auditorem byly shrnuty prostřednictvím devíti přehledných tabulek, které obsahují označení příslušných podkladů a dokumentů, jejich zařazení z hlediska zdroje, respektive jejich

dostupnosti pro hlavní účetní a také členění ověřovaných skutečností v případě devíti rozvahových položek. Tento jednoduchý a přehledný manuál byl posléze rozšířen o doplňující komentáře obsahující vysvětlující informace pro jeho potenciální uživatele.

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- (1) MÜLLEROVÁ, L. a V. KRÁLÍČEK. Auditing. Praha: Oeconomica, 2014. ISBN 978-80-245-2018-6.
- (2) RICCHIUTE, D. N. Auditorská a účetní profese. In: Audit. Praha: Victoria Publishing, 1994. Kapitola 1, s. 26-40. ISBN 80-85605-86-4.
- (3) SCHRÁNIL, P. a J. TVRDOŇ. *Externí a interní auditing*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5.
- (4) Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů ze dne 26. března 2009.
- (5) MÜLLEROVÁ, L. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7357-988-3.
- (6) FUČÍK&PARTNEŘI. Audit a účetní poradenství. Fucik.cz [online]. © 2015 [cit. 2016-12-29]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/sluzby/audit-a-ucetni-poradenstvi/audit/>
- (7) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ze dne 12. prosince 1991.
- (8) KADLEC, M. Změny v zákoně o účetnictví od 1. 1. 2016. Portal.pohoda.cz [online]. 06.10.2014 [cit. 2016-12-29]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/zmeny-v-zakone-o-ucetnictvi-od-1-1-2016/>
- (9) PORTER, B., J. SIMON a D. HATHERLY. Types of audit. In: Principles of external auditing. 3. vyd. Chichester: John Wiley, 2008. Kapitola 1, s. 1-21. ISBN 978-0-470-01825-5.
- (10) DUŠEK, J. Audit. In: *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech*. 7. vyd. Praha: Grada, 2014. Kapitola 12, s. 161-168. ISBN 978-80-247-5417-8.
- (11) DVOŘÁČEK, J. *Interní audit a kontrola*. 2. přepr. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3.

- (12) BROŽ, V. Nová právní regulace EU pro oblast povinného auditu se stává skutečností. Governance.cz [online]. 28.04.2014 [cit. 2016-12-31].  
Dostupné z: [http://www.governance.cz/cs/corporate-governance/povinny\\_audit/nova-pravni-regulace-eu-pro-oblast-povinneho-auditu-se-stava-skutecnosti\\_\\_s558x8855.html](http://www.governance.cz/cs/corporate-governance/povinny_audit/nova-pravni-regulace-eu-pro-oblast-povinneho-auditu-se-stava-skutecnosti__s558x8855.html)
- (13) MLÁDEK, R. Přehled rozdílů mezi národním účetnictvím a IFRS/US GAAP. Gaap.cz [online]. ©1998-2017 [cit. 2016-12-31]. Dostupné z: <http://www.gaap.cz/cs/prehled-rozdilu/>
- (14) KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY (KAČR). *Metodická pomůcka pro audit společností připravujících účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)* [online]. Praha: KAČR, 2011[cit. 2016-12-31].  
Dostupné z: <http://www.kacr.cz/file/768/Priloha-A8-2011-Metodicka%20pomucka.pdf>
- (15) MEZINÁRODNÍ FEDERACE ÚČETNÍCH (IFAC). *Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek* [online]. New York: Mezinárodní federace účetních (IFAC), 2010 [cit. 2016-12-31]. ISBN 978-80-86679-12-9. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/prirucka-kuplatnovani-isa-pri-audit-u-ucetnich-zaverek-malych-a-strednich-podniku>
- (16) PORTER, B., J. SIMON a D. HATHERLY. Concepts relating to the audit process. In: Principles of external auditing. 3. vyd. Chichester: John Wiley, 2008. Kapitola 3, s. 61-100. ISBN 978-0-470-01825-5.
- (17) PORTER, B., J. SIMON a D. HATHERLY. Understanding the client, its business and its industry and identifying and assessing risks. In: Principles of external auditing. 3. vyd. Chichester: John Wiley, 2008. Kapitola 8, s. 297-328. ISBN 978-0-470-01825-5.
- (18) RANDÁKOVÁ, M., J. BOKŠOVÁ a J. STROUHAL. Účetní uzávěrka a účetní závěrka. In: *Finanční účetnictví v České republice*. Praha: Oeconomica, 2015. Kapitola 10, s. 201-210. ISBN 978-80-245-2076-6.

- (19) INSTITUT ÖSTERREICHISCHER WIRTSCHAFTSPRÜFER. Was ist und was tut das Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer. Iwp.or.at [online]. © iwp 2017 [cit. 2017-02-28]. Dostupné z: <http://www.iwp.or.at/index.php?id=institut>
- (20) GEDLICKA, W., M. KNOTEK a K. BAKEL-AUER. Berufsrechtliche Vorschriften. In: *Rechnungslegung und Prüfung*. 7. vyd. Wien: Linde, 2015. Kapitola 4, s. 1161-1267. ISBN 978-3-7073-3295-7.
- (21) KAMMER DER WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER. Allgemeine Auftragsbedingungen. Kwt.or.at [online]. © 2017 [cit. 2017-03-15]. Dostupné z: <http://www.kwt.or.at/desktopdefault.aspx/tabid-2/>
- (22) Zákon č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých zákonů ze dne 15. května 2001.
- (23) ŽIŽLAVSKÝ, O. *Finanční analýza a plánování* (cvičení). Brno: VUT v Brně, Fakulta podnikatelská, 11. 3. 2013.
- (24) SEDLÁČEK, J. *Finanční analýza podniku*. 2. aktual. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3386-6.

# SEZNAM TABULEK, GRAFŮ A OBRÁZKŮ

## Seznam tabulek

Tabulka 1: Klasifikace rozsahu testů věcné správnosti (5, s. 93).....	44
Tabulka 2: Vzor fyzické inventury zásob největšího skladu společnosti XY s.r.o. ....	80
Tabulka 3: Poměrové ukazatele za rok 2015 .....	84
Tabulka 4: Doložení skutečností v oblasti DNM a DHM (Zdroj: vlastní zpracování) .....	101
Tabulka 5: Doložení skutečností v oblasti zásob (Zdroj: vlastní zpracování) .....	102
Tabulka 6: Doložení skutečností v oblasti pohledávek (Zdroj: vlastní zpracování) .....	103
Tabulka 7: Doložení skutečností v oblasti KFM (Zdroj: vlastní zpracování) .....	103
Tabulka 8: Doložení skutečností v oblasti vlastního kapitálu (Zdroj: vlastní zpracování) .....	104
Tabulka 9: Doložení skutečností v oblasti rezerv (Zdroj: vlastní zpracování).....	104
Tabulka 10: Doložení skutečností v oblasti závazků (Zdroj: vlastní zpracování) .....	105
Tabulka 11: Doložení skutečností v oblasti bankovních úvěrů a výpomocí .....	105
Tabulka 12: Doložení skutečností v oblasti nákladů a výnosů (Zdroj: vlastní zpracování).....	106

## Seznam grafů

Graf 1: Skladba aktiv v roce 2015.....	71
Graf 2: Podíl vlastního a cizího kapitálu na celkových pasívech v roce 2015 .....	72
Graf 3: Vývoj tržeb společnosti XY v letech 2011 - 2015 .....	74
Graf 4: Vývoj výsledku hospodaření společnosti XY v letech 2011 - 2015 .....	75
Graf 5: Podíl hlavních složek oběžného majetku na celkových oběžných aktivech .....	78

## Seznam obrázků

Obrázek 1: Vztah účetnictví a auditu (5, s. 41).....	22
Obrázek 2: Fáze auditorského postupu (15, s. 4) .....	31
Obrázek 3: FÁZE I - Evaluace rizik (15, s. 28) .....	32
Obrázek 4: Předběžné plánovací procedury (5, s. 75).....	36
Obrázek 5: Druhy výroků (5, s. 104) .....	52
Obrázek 6: Ověření stavu bankovního účtu vedeného u ČSOB v CZK .....	83
Obrázek 7: Ověření stavu bankovního účtu vedeného u ČSOB v EUR .....	83
Obrázek 8: Ověření stavu bankovního účtu vedeného u Bank Austria Unicredit Bank v EUR .	83



## SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: Horizontální analýza vybraných aktiv v letech 2011 - 2015 (v absolutních hodnotách).....	I
Příloha 2: Horizontální analýza vybraných aktiv v letech 2011 - 2015 (v relativních hodnotách).....	I
Příloha 3: Horizontální analýza vybraných pasiv v letech 2011 - 2015 (v absolutních hodnotách).....	I
Příloha 4: Horizontální analýza vybraných pasiv v letech 2011 - 2015 (v relativních hodnotách).....	I
Příloha 5: Vertikální analýza vybraných aktiv v letech 2011 - 2015.....	II
Příloha 6: Vertikální analýza vybraných pasiv v letech 2011 - 2015 .....	II
Příloha 7: Rekapitulace pohybů skladů po fyzické inventuře (2015).....	III

**Příloha 1: Horizontální analýza vybraných aktiv v letech 2011 - 2015 (v absolutních hodnotách)**

V tisících Kč	2011 - 2012	2012 - 2013	2013 - 2014	2014 - 2015
AKTIVA CELKEM	-12000	-6566	25480	-42410
Dlouhodobý majetek	30	-3762	-2693	4893
Dlouhodobý hmotný majetek	-37	-3666	-2648	4927
Oběžná aktiva	-10855	-2275	28154	-47275
Zásoby	-12540	8864	4694	-20690
Krátkodobé pohledávky	5004	-12411	-27638	-16357
Krátkodobý finanční majetek	330	5304	55214	-5757

**Příloha 2: Horizontální analýza vybraných aktiv v letech 2011 - 2015 (v relativních hodnotách)**

Údaje v %	2011 - 2012	2012 - 2013	2013 - 2014	2014 - 2015
AKTIVA CELKEM	-4,76	-2,73	10,90	-16,36
Dlouhodobý majetek	0,05	-6,47	-4,95	9,47
Dlouhodobý hmotný majetek	-0,06	-6,33	-4,88	9,56
Oběžná aktiva	-5,64	-1,25	15,71	-22,79
Zásoby	-25,50	24,19	10,32	-41,22
Krátkodobé pohledávky	5,40	-12,72	-32,45	-28,43
Krátkodobý finanční majetek	1,31	20,78	179,07	-6,69

**Příloha 3: Horizontální analýza vybraných pasiv v letech 2011 - 2015 (v absolutních hodnotách)**

V tisících Kč	2011 - 2012	2012 - 2013	2013 - 2014	2014 - 2015
PASIVA CELKEM	-12000	-6566	25480	-42410
Vlastní kapitál	-15678	-2987	21139	-23932
Výsledek hospodaření minulých let	14631	-17304	24554	-5826
Výsledek hospodaření běžného účetního období	-30177	14423	-3310	-18126
Cizí zdroje	3678	-3579	4341	-18478
Rezervy	-1642	80	72	-76
Krátkodobé závazky	5016	-3525	4439	-18402

**Příloha 4: Horizontální analýza vybraných pasiv v letech 2011 - 2015 (v relativních hodnotách)**

Údaje v %	2011 - 2012	2012 - 2013	2013 - 2014	2014 - 2015
PASIVA CELKEM	-4,76	-2,73	10,90	-16,36
Vlastní kapitál	-7,27	-1,49	10,73	-10,98
Výsledek hospodaření minulých let	65,67	-46,88	125,24	-13,19
Výsledek hospodaření běžného účetního období	-74,87	142,37	-13,48	-85,32
Cizí zdroje	10,03	-8,87	11,80	-44,93
Rezervy	-74,13	13,96	11,03	-10,48
Krátkodobé závazky	14,55	-8,93	12,34	-45,55

**Příloha 5: Vertikální analýza vybraných aktiv v letech 2011 - 2015**

Údaje v %	2011	2012	2013	2014	2015
AKTIVA CELKEM	100	100	100	100	100
Dlouhodobý majetek	23,03	24,20	23,27	19,94	26,10
Dlouhodobý hmotný majetek	22,96	24,09	23,20	19,89	26,06
Oběžná aktiva	76,26	75,55	76,70	80,02	73,87
Zásoby	19,50	15,25	19,47	19,37	13,61
Krátkodobé pohledávky	36,70	40,62	36,45	22,20	19,00
Krátkodobý finanční majetek	9,99	10,63	13,19	33,20	37,04

**Příloha 6: Vertikální analýza vybraných pasiv v letech 2011 - 2015**

Údaje v %	2011	2012	2013	2014	2015
PASIVA CELKEM	100	100	100	100	100
Vlastní kapitál	85,46	83,20	84,26	84,13	89,55
Výsledek hospodaření minulých let	8,83	15,36	8,39	17,04	17,68
Výsledek hospodaření běžného účetního období	15,98	4,22	10,51	8,20	1,44
Cizí zdroje	14,54	16,80	15,74	15,87	10,45
Rezervy	0,88	0,24	0,28	0,28	0,30
Krátkodobé závazky	13,66	16,43	15,39	15,59	10,15

## Příloha 7: Rekapitulace pohybů skladů po fyzické inventuře (2015)

<b>Rekapitulace pohybů po datu fyzické inventury k datu 31.12.2015</b>					
<b>Sklad 1:</b>			<b>Množství v KG</b>		<b>Ocenění v Kč</b>
Inventura k datu FI, tj. 7.12.2015			4 088 368,000		12 432 708,51
Příjem od data FI do 31.12.2015			4 916 690,000		12 540 402,62
Výdej od data FI do 31.12.2015			4 463 628,000		11 576 060,76
Inventura k 31.12.2015			4 541 430,000		13 397 050,37
Kontrola			0,000		0,000
<b>Rekapitulace pohybů po datu fyzické inventury k datu 31.12.2015</b>					
<b>Sklad 1:</b>	<b>Barevné kovy</b>		<b>Množství v KG</b>		<b>Ocenění v Kč</b>
Inventura k datu FI, tj. 26.11.2015			160 692,000		3 595 583,07
Příjem od data FI do 31.12.2015			430 858,000		5 749 081,97
Výdej od data FI do 31.12.2015			376 179,000		4 886 773,16
Inventura k 31.12.2015			215 371,000		4 457 891,88
Kontrola			0,000		0,004
<b>Rekapitulace pohybů po datu fyzické inventury k datu 31.12.2015</b>					
<b>Sklad 2:</b>			<b>Množství v KG</b>		<b>Ocenění v Kč</b>
Inventura k datu FI, tj. 25.11.2015			1 015 306,000		4 013 782,73
Příjem od data FI do 31.12.2015			994 042,000		3 173 889,84
Výdej od data FI do 31.12.2015			1 554 984,000		5 177 086,89
Inventura k 31.12.2015			454 364,000		2 010 585,68
Kontrola			0,000		0,000
<b>Rekapitulace pohybů po datu fyzické inventury k datu 31.12.2015</b>					
<b>Sklad 3:</b>			<b>Množství v KG</b>		<b>Ocenění v Kč</b>
Inventura k datu FI, tj. 13.11.2015			153 152,000		552 161,74
Příjem od data FI do 31.12.2015			358 390,000		1 419 056,29
Výdej od data FI do 31.12.2015			335 090,000		1 348 666,57
Inventura k 31.12.2015			176 452,000		622 551,46
Kontrola			0,000		0,000
<b>Rekapitulace pohybů po datu fyzické inventury k datu 31.12.2015</b>					
<b>Sklad 4:</b>			<b>Množství v KG</b>		<b>Ocenění v Kč</b>
Inventura k datu 25.11.2015 - 17:30			1 474 877,000		4 729 435,07
Příjem od data FI do 31.12.2015			1 325 503,500		3 681 423,93
Výdej od data FI do 31.12.2015			2 021 144,500		6 083 461,94
Inventura k 31.12.2015			779 236,000		2 327 397,06
Kontrola			0,000		0,000